

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA

EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA PRÁVA

Komparace konstrukčních prvků daně z příjmů právnických osob v České republice a
Německu

Comparison of Structural Elements of Corporate Income Tax in the Czech Republic and
Germany

Student: Bc. Hana Škanderová

Vedoucí diplomové práce: Mgr. Damian Czudek, Ph.D.

Ostrava 2015

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra práva

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Hana Škanderová**

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6208T011 Ekonomika a právo v podnikání

Téma: Komparace konstrukčních prvků daně z příjmů právnických osob v České republice a Německu
Comparison of Structural Elements of Corporate Income Tax in the Czech Republic and Germany

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Daňová soustava a zdanění příjmů ve zkoumaných zemích
 3. Konstrukční prvky daně z příjmů právnických osob v České republice a jejich analýza
 4. Konstrukční prvky daně z příjmů právnických osob v Německu ve srovnání s Českou republikou
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

BAKEŠ, Milan et al. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7.
PELC, Vladimír a Petr PELECH. *Daně z příjmů s komentářem 2014*. 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. 1120 s. ISBN 978-80-7263-867-3.
RADVAN, Michal et al. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. Brno: Doplněk, 2008. 512 s. ISBN 978-80-7239-230-8.
VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX, 2014. 392 s. ISBN 978-80-87480-23-6.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Mgr. Damian Czudek, Ph.D.**

Datum zadání: 21.11.2014
Datum odevzdání: 25.04.2015



JUDr. Bohuslav Halfar
vedoucí katedry

prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlášení o samostatném vypracování diplomové práce

Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně příloh, vypracovala samostatně. Přílohy č. 2 a č. 3, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 25. 4. 2015

Handwritten signature of Hana Škanderová in cursive script, written in blue ink.

Bc. Hana Škanderová

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucímu práce, panu doktorovi Damianovi Czudkovi, za inspirativní připomínky a odborné rady při zpracovávání práce.

Obsah

1	Úvod.....	7
2	Daňová soustava a zdanění příjmů ve zkoumaných zemích	10
2.1	Pojem daň	11
2.1.1	Znaky daně	11
2.1.2	Rozlišnosti v interpretaci.....	12
2.2	Daňový systém	14
2.2.1	Definování	14
2.2.2	Optimální daňový systém.....	14
2.3	Daňová soustava	16
2.3.1	Znak daňových soustav	16
2.4	Daňová soustava ČR.....	18
2.4.1	Právní úprava a struktura.....	18
2.4.2	Změny v daňové soustavě v souvislosti s rekodifikací soukromého práva.....	20
2.5	Daňová soustava Německa	21
2.5.1	Pojem „daň“ v německém právu	22
2.5.2	Struktura daňové soustavy Německa	23
2.6	Hodnocení daňových soustav	24
2.6.1	Daňový mix - Celostátní daňové příjmy	24
2.6.2	Daňová kvóta.....	25
2.7	Zdanění příjmů v České republice	26
2.7.1	Právní úprava ČR	26
2.7.2	Struktura zákona o daních z příjmů.....	27
2.7.3	Daň z příjmů fyzických osob	28
2.7.4	Daň z příjmů právnických osob	30
2.7.5	Vzájemný vztah důchodových přímých daní	31
2.8	Zdanění příjmů v Německu	32

2.8.1	Daňová reforma v oblasti korporátních daní v roce 2000	33
2.8.2	Změna zákona o dani z příjmů korporací (KStG)	33
2.8.3	Daňová reforma v oblasti korporátních daní v roce 2008	34
2.8.4	Korporátní daň.....	36
2.8.5	Živnostenská daň.....	37
2.8.6	Zdanění osobních příjmů.....	38
2.9	Shrnutí kapitoly	39
3	Konstrukční prvky daně z příjmů právnických osob v České republice a jejich analýza	40
3.1	Daň jako daňově právní vztah	41
3.1.1	Rysy.....	41
3.2	Konstrukční prvky daně z obecného hlediska	42
3.2.1	Subjekt daně	43
3.2.2	Objekt daně	44
3.2.3	Základ daně	44
3.2.4	Sazba daně.....	45
3.2.5	Korekční prvky.....	46
3.2.6	Splatnost daně	47
3.3	Subjekt daně	48
3.3.1	Poplatníci daně	48
3.3.2	Veřejně prospěšný poplatník.....	50
3.3.3	Počet daňových subjektů	51
3.3.4	Zhodnocení úpravy.....	51
3.4	Předmět daně	52
3.4.1	Negativní vymezení.....	52
3.4.2	Zvláštní ustanovení o předmětu daně.....	53
3.4.3	Zhodnocení úpravy.....	54
3.5	Základ daně.....	54

3.5.1	Postup určení	54
3.5.2	Položky odpočitatelné a připočitatelné od ZD	55
3.5.3	Samostatný základ daně	56
3.5.4	Shrnutí úpravy o základu daně	56
3.6	Korekční prvky daně	57
3.6.1	Osvobození od daně	57
3.6.2	Sleva na dani	58
3.6.3	Judikatura	59
3.6.4	Zhodnocení úpravy.....	61
3.7	Sazba daně	61
3.7.1	Průměrná sazba daně	62
3.7.2	Efektivní sazba daně.....	64
3.7.3	Zhodnocení sazby daně	65
3.8	Splatnost daně.....	65
3.9	Shrnutí kapitoly	66
4	Konstrukční prvky daně z příjmů právnických osob v Německu ve srovnání s Českou republikou.....	68
4.1	Subjekt daně	69
4.1.1	Poplatníci.....	69
4.1.2	Počty daňových subjektů.....	71
4.2	Předmět daně	72
4.3	Základ daně.....	73
4.3.1	Položky upravující základ daně.....	74
4.4	Korekční prvky daně	75
4.4.1	Osvobození od daně	75
4.4.2	Slevy na dani	76
4.5	Sazba daně	77

4.5.1	Daňové zatížení dle sazby	77
4.5.2	Průměrná a efektivní sazba daně	78
4.6	Splatnost daně.....	79
4.7	Shrnutí kapitoly	79
5	Závěr.....	81
	Seznam použité literatury	84
	Seznam zkratek	90

1 Úvod

S daněmi, ačkoliv ne v tom úplně stejném slova smyslu, jak je chápeme dnes, se setkáváme již od dob středověku. Vznik daní úzce souvisí s existencí státu, kdy bylo zapotřebí zajistit příjmy veřejného rozpočtu, které následně byly využity například pro chod panovníkova dvora nebo pro obranu státu. Stejného principu je využíváno dodnes.

Dnes jsou daně nejdůležitějším příjmem veřejných rozpočtů. Do veřejných rozpočtů, vedle daní, plynou také dotace, příspěvky mezinárodních fondů, kapitálové příjmy, které vznikají z prodeje státního majetku, a v neposlední řadě také poplatky a clo.

Co se konkrétně týče daní z příjmů, jak právnických, tak i fyzických osob, jsou třetím¹ nejpodstatnějším daňovým příjmem státního rozpočtu hned po daních spotřebních, včetně tzv. energetických daní, a dani z přidané hodnoty.

V dnešní době, kdy v roce 2008 vypukla ve světě finanční krize a s jejími následky se potýkají společnosti a celé státy ještě dnes, je daňová politika pro stát velice důležitým nástrojem pro ovlivňování aktuální hospodářské situace v zemi.

Daň z příjmů právnických osob je důležitým hráčem z pohledu výnosnosti z této daně pro veřejné rozpočty, mezi které krom státního rozpočtu patří i například rozpočty obcí a krajů. Na druhé straně nelze na tuto daň pohlížet pouze jakožto na možný způsob, jak získat příjmy pro zmíněné rozpočty. Je nutné si uvědomovat, že se jedná o daň, díky které může dojít ke stimulaci činnosti ekonomických subjektů v dané zemi. Důležitou roli zde hraje především její zákonná úprava, tedy konstrukce této daně. Zákodníci by neměli přemýšlet pouze z pohledu výnosnosti, ale i z pohledu možnosti motivace ekonomických subjektů a zlepšení podmínek pro společnosti působící na našem území.

Diplomová práce je věnována komparaci právě konstrukci daně z příjmů právnických osob v České republice, jakožto mateřské zemi, a Německa. Německo je jednou z nejlépe fungujících ekonomik světa a zároveň naším sousedním státem, jehož kultura je v mnoha směrech podobná té naší a sdílíme s ním podstatnou část historie naší země.

V práci dojde k zaměření na strukturu daně z příjmů korporací na území Německa v porovnání s Českou republikou. Důraz bude kladen na zjištění stěžejních odlišností a dopadů

¹ Výsledek hospodaření státního rozpočtu nejlepší od roku 2008. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 2015-01-16]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/vysledek-hosp-statniho-rozpocet-od-r2008-16289>

jednotlivých konstrukčních prvků na celkovou daňovou zátěž poplatníků v obou zemích. Vzhledem k tomu, že mezi právnické osoby patří také obchodní společnosti s osobními prvky, jako například veřejná obchodní společnost, které jsou z hlediska daní vnímány rozdílně, práce bude soustředěna především na kapitálové obchodní společnosti.

Cílem práce je představení konstrukčních prvků daní z příjmů právnických osob v Německu a České republice, se zaměřením na výhody a nevýhody jednotlivých úprav, na porovnání složitosti, komplexnosti a srozumitelnosti úpravy pro daňový subjekt a na vyhodnocení daňového zatížení poplatníků této daně v obou zemích.

Při vypracovávání práce bude užito především metody komparace a analýzy. Komparační metoda se využívá jak pro srovnávání určitých hodnot, tak i pro srovnávání například názorů na problematiku. Souběžně v průběhu celé práce bude nadále využíváno i metody analýzy, která umožňuje zkoumat celek, tedy daň z příjmů právnických osob, v jejich detailech a jednotlivých částech, tedy rozčleněnou na jednotlivé konstrukční prvky. Po analýze bude logicky využito syntézy, která umožní zpětný pohled na problematiku v její celistvosti.

Práce je členěna do 3 hlavních kapitol, nepočítaje úvod a závěr, které jsou uspořádány v logické posloupnosti a tvoří jeden celek. Kapitoly jsou seřazeny od nejobecnějšího a nejširšího zaměření k nejkonkrétnějšímu a nejúžšímu.

V první části práce dojde k seznámení s daňovými soustavami obou zemí, což dopomůže čtenáři si blíže představit celkovou strukturu a logiku daňového systému země. Zároveň si bude moci konkrétně zařadit daň z příjmů právnických osob do celého systému. Následně v téže kapitole dojde k užšímu zaměření právě na daně z příjmů, právnických i fyzických osob, a jejich stručné charakteristice a vyzdvihnutí jejich významu. Účelem první kapitoly je představení daně z příjmů právnických osob v širším kontextu.

V následujících dvou kapitolách bude pak práce věnována jednotlivým konstrukčním prvkům této daně v obou zkoumaných zemích. Jedna z těchto dvou kapitol bude věnována prvkům v České republice a jejich následné analýze. Jedná se o stěžejní kapitolu celé práce, která umožní následnou komparaci konstrukčních prvků s Německem, které bude věnována kapitola následující.

Čtenáři bude ulehčena orientace v textu díky dílčím úvodům a shrnutím kapitol, které budou obsahovat bližší seznámení s kapitolou a vyvození dílčích závěrů.

V závěru práce pak dojde k vyhodnocení celé problematiky, vymezení veškerých využitých postupů a zhodnocení naplnění cíle práce. Závěrečná kapitola bude taktéž využita jako prostor pro návrh nových námětů pro další práce.

Při vypracovávání bude využito především zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění z roku 2014, pokud v práci nebude uvedeno jinak. Dále pak zákona „Körperschaftsteuergesetz“, zkráceně KStG, užívaném v Německu, taktéž ve znění platném pro rok 2014. Dále pak bude využíváno publikací odborníků v oboru, akademických článků českých i zahraničních autorů a v neposlední řadě statistických údajů vydávaných především Ministerstvem financí České republiky a jiných zdrojů.

2 Daňová soustava a zdanění příjmů ve zkoumaných zemích

Dříve, než dojde k vymezení daňových soustav České republiky a Německa, je důležité si vymezit základní pojmy, které se k tématu váží a pomohou následně k lepší orientaci a pochopení textu. V následující kapitole dojde především k vymezení pojmu daň, který je stěžejním a bude nejvíce užívaným pojmem v celé práci. Následně dojde i k poukázání na možné nesrovnalosti v jeho interpretaci.

Na obecnější část kapitoly naváže část praktičtější, ve které budou představeny daňové soustavy zkoumaných zemí s důrazem na stěžejní odlišnosti v jejich složení.

Druhá část kapitoly je pak věnována samotným formám zdanění příjmů v daných zemích, samozřejmě se zaměřením především na daň z příjmů právnických osob. Vzhledem k tomu, že jak daň z příjmů fyzických osob, tak i daň z příjmů právnických osob, jsou spolu úzce spjaty, tak dojde k charakteristice v této části práce obou z nich.

Účelem kapitoly je vnést čtenáře do problematiky v širších souvislostech, jak již v kontextu celé daňové soustavy, tak i poukázání na provázanost s daní z příjmů fyzických osob.

2.1 Pojem daň

Dle Listiny základních práv a svobod, tedy zákonu č. 2/1993 Sb., článku 11 odstavce č. 5, se řídí výběr daní v naší společnosti pouze na základě zákona. V daňovém právu se jedná o základní zásadu nazývanou zásada NULLUM TRIBUTUM SINUM LEGE.

V každodenním životě se zcela běžně setkáváme s pojmem daň. Z pohledu fyzické osoby, asi nejběžnější daní, která přijde na mysl jako první, která zároveň postihuje denní život občanů, a nelze se jí vyhnout², je daň z přidané hodnoty. Z pohledu právnických osob nejběžnější daní je daň z příjmů právnických osob, které bude věnována tato práce.

2.1.1 Znaky daně

V právním řádu České republiky neexistuje definice pojmu daň. Existuje obecně přijatá definice, která se užívá především v oblasti finanční teorie. Daně jsou dle ní vymezeny ve smyslu sensu stricto a to jako

- povinná,
- nenávratná,
- neekvivalentní a
- pravidelná částka, kterou je odčerpávána část nominálního důchodu ekonomického subjektu do veřejného rozpočtu.³

a) Znak povinnosti

Daně nemohou být vybírány na základě pouhého rozhodnutí určité osoby či skupin osob. Jedná se o platbu, která vyžaduje zákonnou úpravu. Pakliže daňová povinnost je stanovena zákonem, platí, že se jí nelze vyhnout. Existují výjimky, kdy subjekt může být od platby osvobozen, popřípadě mohou pro něj platit určité daňové úlevy či slevy. Ovšem i tahle všechna omezení daňové povinnosti musí být vymezená zákonem. Jedná se také o jeden ze základních konstrukčních prvků daní⁴ souhrnně označován jako korekční prvky daně.

² Daním se z obecného teoretického hlediska vyhnout tak či tak nelze, což je jedním z hlavních odlišujících znaků oproti poplatkům - viz. VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX, 2014. 392 s. ISBN 978-80-87480-23-6, s. 45

³ RADVAN, Michal et al. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. 1. vyd. Brno: Doplněk, 2008. 512 s. ISBN 978-80-7239-230-8, s. 23

⁴ RADVAN, Michal et al. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. 1. vyd. Brno: Doplněk, 2008. 512 s. ISBN 978-80-7239-230-8, s. 31

b) Znak nenávratnosti a neekvivalentnosti

Za platbu daně zpětně nenáleží žádný nárok na protiplnění. Nejedná se o absolutní pravdu, neboť díky daním jsou poskytovány veřejné statky, které slouží k uspokojování veřejných potřeb.⁵ Veřejné statky zde chápeme jako určitou formu protiplnění, které je poskytováno státem, popřípadě jinými subjekty veřejného sektoru. Platí zde ale, že nevíme předem, které veřejné statky z výběru konkrétní daně budou poskytnuty.

Diskutabilní v souvislosti s neekvivalentností by mohla být silniční daň. Veškerý výnos z této daně se odvádí do Státního fondu dopravní infrastruktury⁶ a dopředu víme, že daň bude použita na opravu, údržbu či služby spojené s dopravní infrastrukturou. Autoři Mrkývka a Radvan na silniční daň poukazují a dle jejich postoje se jedná spíše o poplatek⁷. Zároveň podotýkají, že dnešní členění na poplatky a daně je již zastaralé a postupně ztrácí svůj smysl. Což nám potvrzuje výše zmíněná daň silniční a s autory nelze tedy jinak než souhlasit.

c) Znak pravidelnosti

Zpravidla se daně odvádí za daňové období nebo na období. Daní, které se odvádí za období, jsou typicky daně z příjmů, naopak daní na období je například daň z nemovitých věcí.

I zde existuje zdánlivá výjimka. Daň z nabytí nemovitých věcí se odvádí pouze jednou a to v případě zápisu do katastru nemovitostí o vkladu vlastnického práva k nemovité věci, práva stavby nebo správy svěřeneckého fondu.⁸ Na první pohled se může zdát, že zde pravidelnost není, tedy v tom smyslu jako u důchodových daní. Pravidelnost však můžeme spatřovat v povinnosti odvádět daň pokaždé, jestliže dojde ke splnění podmínek stanovených zákonem.

2.1.2 Rozlišnosti v interpretaci

Pakliže se jedná o tak zcela běžně užívaný pojem využívaný širokou veřejností, je důležité upozornit na možné způsoby interpretace.

⁵ MRKÝVKA, Petr et al. *Finanční právo a finanční správa*. Brno: Masarykova univerzita, 2006, 404 s. ISBN 80-210-3578-1, s. 7

⁶ Dle zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů (zákon o rozpočtovém určení daní),

⁷ RADVAN, Michal et al. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. 1. vyd. Brno: Doplněk, 2008. 512 s. ISBN 978-80-7239-230-8, s. 25

⁸ §32 zákona č. 340/2013 Sb. o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů

Vančurová poukazuje na možnost nahlížení na daň z **hlediska právního** a z **hlediska ekonomického**. Zatímco z právního hlediska se daní rozumí vše, co ve svém názvu obsahuje slovo „daň“⁹, z hlediska ekonomického tomu tak není.

Ekonomický subjekt může jako daň vnímat i například místní poplatky nebo pojistné sociálního pojištění. Jedná se totiž o platby pravidelné (sociální pojištění, poplatky ze psů apod.), nenávratné a co je asi z pohledu ekonomického subjektu nejdůležitější, platby povinné. Všechny tyto znaky byly uvedeny jako znaky daně, avšak z hlediska právního daněmi nejsou. Zde opět je potvrzen názor, že členění příjmů plynoucích do veřejných rozpočtů na daně a poplatky, již ztrácí svého významu.

Pro srovnání může být uvedeno členění dle rozsahu obsahu, co v sobě pojem zahrnuje. Pojetí daní může být vymezeno ve smyslu *sensu largo*, respektive *sensu stricto*.

Sensu largo, v širším smyslu, daněmi jsou veškeré platby, které plynou do veřejných rozpočtů.¹⁰ Tyto platby jsou povinné a mohou jimi kromě samostatných daní být i poplatky, místní i státní, nebo clo. Daň ve smyslu *sensu largo* v sobě zahrnují v podstatě vše, co v sobě nese ekonomické pojetí daní dle Vančurové. Stále se v literatuře můžeme setkat s pojmem berně. Ačkoliv se jedná dnes již o zastaralý výraz, je stále velmi populární a berněmi rozumíme daně ve smyslu *sensu largo*.

Ve smyslu **sensu stricto**, jak již bylo uvedeno výše, se daněmi rozumí povinná, nenávratná, neekvivalentní a pravidelná částka, kterou je odčerpávána část nominálního důchodu ekonomického subjektu do veřejného rozpočtu.¹¹ Způsob definování daní *sensu stricto* v sobě již nezahrnuje například poplatky, které nesplňují požadavek neekvivalentnosti¹². Daněmi *sensu stricto* můžeme zjednodušeně rozumět to, co daněmi z právního pojetí ve smyslu, že daní je vše, co v sobě obsahuje pojem „daň“. Jinými slovy se jedná o ty platby, které se řídí daňovými zákony.¹³

Pro účely této práce bude převážně využito členění daní ve smyslu *sensu stricto* a ve smyslu právním.

⁹ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX, 2014. 392 s. ISBN 978-80-87480-23-6, s. 44

¹⁰ CZUDEK, Damian. *Správa daní v České republice: studijní materiál*. Masarykova univerzita, 2013, s. 6

¹¹ RADVAN, Michal et al. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. 1. vyd. Brno: Doplněk, 2008. 512 s. ISBN 978-80-7239-230-8, s. 23

¹² Nejedná se o absolutní pravdu, viz.: poplatky ze psů

¹³ BAKES, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7

2.2 Daňový systém

2.2.1 Definování

Bakeš užívá definici daňového systému ve své publikaci a dle něj daňovým systémem rozumíme: „*Soustavu daní, právně, organizačně a technicky konstituovaný systém institucí, které zabezpečují správu daní, jejich vyměřování, vymáhání a kontrolu a systém nástrojů, metod a pracovních postupů, které tyto instituce uplatňují ve vztahu k daňovým subjektům, případně vůči dalším osobám*¹⁴. V odborné literatuře se lze setkat s jednoduššími zkrácenými definicemi daňového systému, které ale nevystihují až tak, dle mého názoru, dokonale rozdíl mezi systémem a soustavou a mohlo by dojít k záměně těchto dvou pojmů. Jako výhodu téhle definice spatřuji v tom, že výslovně poukazuje na fakt, že daňová soustava je součástí daňového systému a pod systém zároveň patří i správa daní. Lze se setkat i s jinými definicemi, které nejsou až tak konkrétní. Vančurová definuje systém jako „*Souhrn všech daní, které se na daném území, zpravidla státním, vybírají. Daňový systém zahrnuje rovněž vztahy mezi jednotlivými daněmi a pravidla, podle kterých se daně vybírají.*“¹⁵ Jedná se o obecnější vymezení systému, jehož interpretace by mohla být nejednoznačná, především co se týká zahrnutí do systému taktéž správy daní.

2.2.2 Optimální daňový systém

Systém, který je v daném státě nastaven a je uplatňován, je výsledkem působení mnoha vlivů a faktorů. Současná struktura je reakcí na ekonomickou a politickou situaci v zemi. Svou roli v jeho složení hrají také sociální faktory. Po pádu komunistické strany a s nově vzniklou Českou republikou se náš stát potýkal s nutnou potřebou změnit nastavený daňový systém. K této reformě došlo v roce 1992¹⁶ přijetím nové daňové soustavy. Systém byl založen na určitých principech, které obecně platí stále. Řada ekonomů a filozofů se dodnes snaží o vymezení požadavků na optimální systém¹⁷.

Základními požadavky optimálního daňového systému státu jsou například¹⁸:

¹⁴ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7, s. 163

¹⁵ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX, 2014. 392 s. ISBN 978-80-87480-23-6, s. 49

¹⁶ MRKÝVKA, Petr et al. *Finanční právo a finanční správa*: 2. díl. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2004, 381 s. ISBN 80-210-3579-X, s. 14

¹⁷ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7, s. 163

¹⁸ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7, s. 163 - 164

- požadavek **dostatečného výnosu**,
- požadavek **jednotnosti systému** a jeho **úspornosti**,
- požadavek **únosné administrativy** a co nejnižších nákladů,
- požadavek na **srozumitelnost systému** pro jeho subjekty a s tím související
- požadavek **daňové spravedlivosti**, který vyžaduje rovnoměrné daňové zatížení subjektů,
- požadavek **daňové neutrality**, kterým se rozumí minimální zásahy do ekonomické aktivity subjektů na efektivních trzích, a v neposlední řadě může být zmíněn
- požadavek na systém, aby umožňoval **snadnější využití rozpočtové a stabilizační politiky**.

Princip dostatečného výnosu daňového systému je jedním z těch požadavků, které byly formulovány až později. Příčinou je stále vyšší zadluženost veřejných rozpočtů a s tím rostoucí potřeba zabezpečit dostatečné výnosy na pokrytí výdajů a zároveň snížení dluhů.

Kontrastním požadavkem je **požadavek daňové spravedlivosti a daňové neutrality**. Spravedlivostí rozumíme spravedlivé rozdělení daňové povinnosti mezi občany. Každý by měl platit podle svých platebních možností a zároveň platit daň by měli ti, kteří z ní mají nejvyšší prospěch.¹⁹ Určení tohoto prospěchu ani platebních schopností není jednoduché. Co se týče například již zmiňované silniční daně, zde daň opravdu platí ti, kteří posléze užívají veřejného prospěchu z této platby. U ostatních daní, které plynou do veřejných rozpočtů, nelze až tak jednoznačně určit kdo má největší užitek. Princip spravedlivosti v sobě nese také požadavek na spravedlivé zdanění nejen tuzemských, ale i zahraničních osob.²⁰

Nejedná se o absolutní výčet požadavků na systém.²¹

Všechny zmíněné požadavky jsou zároveň i kritérii pro hodnocení kvality systému země.²² Je zřejmé, že může docházet ke konfliktním situacím, kdy jeden požadavek zároveň

¹⁹ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX, 2014. 392 s. ISBN 978-80-87480-23-6, s. 50

²⁰ MRKÝVKA, Petr et al. *Finanční právo a finanční správa*: 2. díl. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2004, 381 s. ISBN 80-210-3579-X, s. 14

²¹ Viz např.:

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX, 2014. 392 s. ISBN 978-80-87480-23-6, s. 50,

MRKÝVKA, Petr et al. *Finanční právo a finanční správa*: 2. díl. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2004, 381 s. ISBN 80-210-3579-X, s. 14

²² BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7, s. 164

může vylučovat, popřípadě vytlačovat, druhý. Za konfliktní mohou být považovány na straně jedné více rozepsané požadavky na dostatečný výnos a zároveň požadavek daňové neutrality a spravedlivosti na straně druhé. Zde, ale i v případě jiných konfliktů, musí být nalezeno kompromisní řešení.

2.3 Daňová soustava

Jak již bylo zmíněno v úvodu práce, s daněmi se setkáváme, ačkoliv v jiné podobě, již od dob starověku. Již v tehdejších dobách byli lidé povinni odvádět určité plnění panovníkům či církvi. Jako prvními opravdovými předchůdci daní jsou považovány tzv. regály, které byly vybírány ve středověku. Jednalo o formu přerozdělování hrubého domácího produktu mezi podřízenými subjekty a státem.²³ Jednalo se taktéž o úplatu, podobnou dnešním poplatkům, za kterou podřízené subjekty mohli využívat činnosti státních orgánů. Konstrukce daní, tak jak je nám známa dnes, byla vytvořena však až v 18. století. Daň a poplatky, jak z historického tak i moderního hlediska, mají svůj smysl a význam. Stát touto formou zavazuje vůči svým občanům k určitému poskytování služeb a tedy poskytnutí základní jistoty a bezpečí ze života v organizované společnosti.

Souhrnem všech daní, které jsou v určitém čase a v daném státě vybírány tvoří jeho daňovou soustavu. Jedná se tedy o ty daně, jež jsou upravené daňovými zákony.

2.3.1 Znak daňových soustav

Typickým znakem daňové soustavy je, že je tvořena určitým **množstvím daní**. Na světě snad neexistuje daňový systém založený na principu výběru jedné jediné daně. Příčin může být hned několik. Stěžejní je nutnost zdravého a stabilního systému. Stejně jako se v podnicích snaží o snižování rizik například diverzifikací podnikatelských aktivit, rozšiřování základny dodavatelů a odběratelů apod., tak i u daní je tento princip diverzifikace zachován. Jen díky rozptřetí celkové daňové povinnosti, tedy z toho plynoucích celkových daňových příjmů, mezi rozdílné daně s odlišným předmětem zdanění, je možno dosáhnout stability a eliminovat tak možné negativní dopady.

Daně z příjmů právnických osob jsou typické svou vysokou citlivostí na výkyvy v činnosti ekonomiky státu²⁴ a změnu požadavků společnosti. Aby byla daňová soustava

²³ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7, s. 88

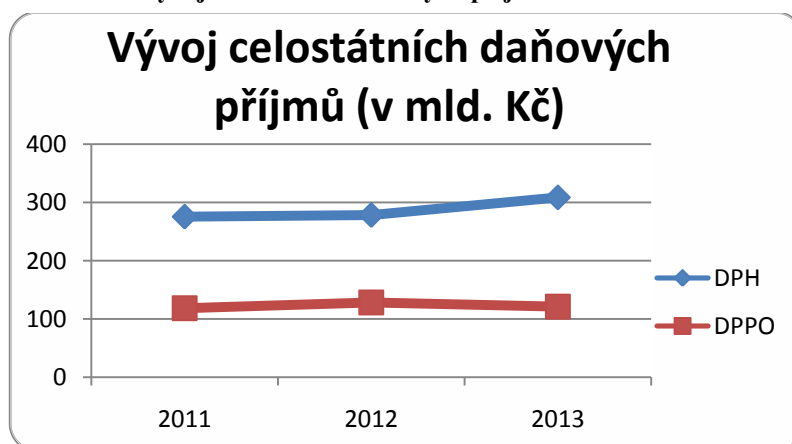
²⁴ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX, 2014. 392 s. ISBN 978-80-87480-23-6, s. 53

republiky stabilní a efektivní, je vhodné vedle daní postihující důchod, mít také daně postihující spotřebu, které reagují mírněji na hospodářské výkyvy.²⁵

Následující graf (2.1) znázorňuje vývoj celostátních daňových příjmů právě z daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty.

V letech 2011 až 2013 ekonomika stále procházela recesí. V případě DzPPO dochází k poklesu příjmů, což je způsobeno snižujícími se zisky podniků v době stagnující ekonomiky. V roce 2012 došlo sice k navýšení oproti roku 2011, avšak je nutné zdůraznit, že v roce 2011 byla výše na velmi nízké úrovni a výsledek v roce 2012, ačkoliv vyšší než v roce 2011, je stále na úrovni dvou třetin z výše v roce 2008.²⁶ Naopak příjmy z DPH stále rostou, navzdory poklesu soukromé spotřeby.

Graf 2. 1 – Vývoj celostátních daňových příjmů



Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů Ministerstva financí ČR²⁷

Na zvyšování může hrát roli zvýšení sazby DPH. V roce 2012 došlo ke zvýšení sazby oproti roku 2011 o 4% u snížené sazby daně. V roce 2013, kdy zaznamenáváme značný nárůst příjmů, došlo ke zvýšení sazby o 1% u základní i snížené sazby oproti roku předešlému. Pro srovnání, u daně DzPPO naopak nedošlo ke snížení ani navýšení sazby daně. Sazba daně je jedním z mnoha ovlivňujících faktorů, které určují vývoj budoucích příjmů, jestli dojde k poklesu či růstu, popřípadě se výše celostátních příjmů z nich při změně faktoru nijak zvlášť nedotkne.

²⁵ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX, 2014. 392 s. ISBN 978-80-87480-23-6, s. 53

²⁶ Vývoj ekonomiky ČR v roce 2012. *Český statistický úřad* [online]. [cit. 2015-01-27]. Dostupné z: [http://www.czso.cz/csu/2012ediciplan.nsf/t/33001F7B85/\\$File/110911q4a08.pdf](http://www.czso.cz/csu/2012ediciplan.nsf/t/33001F7B85/$File/110911q4a08.pdf)

²⁷ Výsledek hospodaření státního rozpočtu nejlepší od roku 2008. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 2015-01-27]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/vysledek-hosp-statniho-rozpocet-od-r2008-16289>

Účelem grafického znázornění bylo potvrdit nutnost rozmanitosti ve struktuře daňové soustavy jakožto předpoklad vyšší stability. Zároveň nám bylo potvrzeno, že výnos z daní z příjmů reaguje citlivěji než daně spotřební, a proto je vhodné obě tyto daně mít zahrnuté v daňové soustavě. Jedná se o objemově nejvýznamnější daně.

2.4 Daňová soustava ČR

Každý stát má svou specifickou daňovou soustavu, která je tvořena rozdílnými typy daní. Daňové soustavy zemí evropské unie, ve smyslu struktury daní uplatňované na území členských států, jsou dnes díky vysoké míře harmonizace srovnatelné, alespoň co se týče základního členění daní. Od roku 1967 všechny členské státy musí mít zavedenou daň z přidané hodnoty.²⁸ V oblasti přímých daní se setkáváme často na území EU s členěním důchodových daní na daně postihující osobní důchod a daně postihující příjmy právnických osob. Jinak tomu není ani na území České republiky a Německa.

2.4.1 Právní úprava a struktura

V roce 1993 došlo ke změně daňové soustavy České republiky a to na základě zákona č. 212/1992 Sb., zákon o soustavě daní, který byl účinný²⁹ od 1. 1. 1993 a k jehož zrušení došlo ke dni 1. 1. 2004. V zákoně byly stanoveny daně, které měly tvořit daňovou soustavu.

Soustava byla tvořena z celkem 8 typů daní a to³⁰:

- z daně z přidané hodnoty (zahrnující daň z dovozu),
- spotřebních daní (daň z uhlovodíkových paliv a maziv, daň lihu a destilátů, z piva, z vína, z tabáku a tabákových výrobků),
- daně z příjmů (z příjmů fyzických i právnických osob),
- daně z nemovitostí,
- daně z převodu nemovitostí,
- daně silniční,
- daně z dědictví a darování,
- daně k ochraně životního prostředí.

²⁸ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012, 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9, s. 33

²⁹ MRKÝVKA, Petr et al. *Finanční právo a finanční správa*: 2. díl. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2004, 381 s. ISBN 80-210-3579-X, s. 14

³⁰ §1 odst. 1 zákona č. 212/1992 Sb. o soustavě daní, ve znění pozdějších předpisů (účinný od 1. 1. 1993 a zrušen k 1. 1. 2004)

I přes taxativní výčet daní, zákon nijak neomezoval možnost zavádění nových typů daní a dávek daňového charakteru, nejednalo se o ústavní zákon. Zákon byl účinný až do roku 2003. K jeho zrušení došlo následně přijetím nové právní úpravy o daních spotřebních.³¹

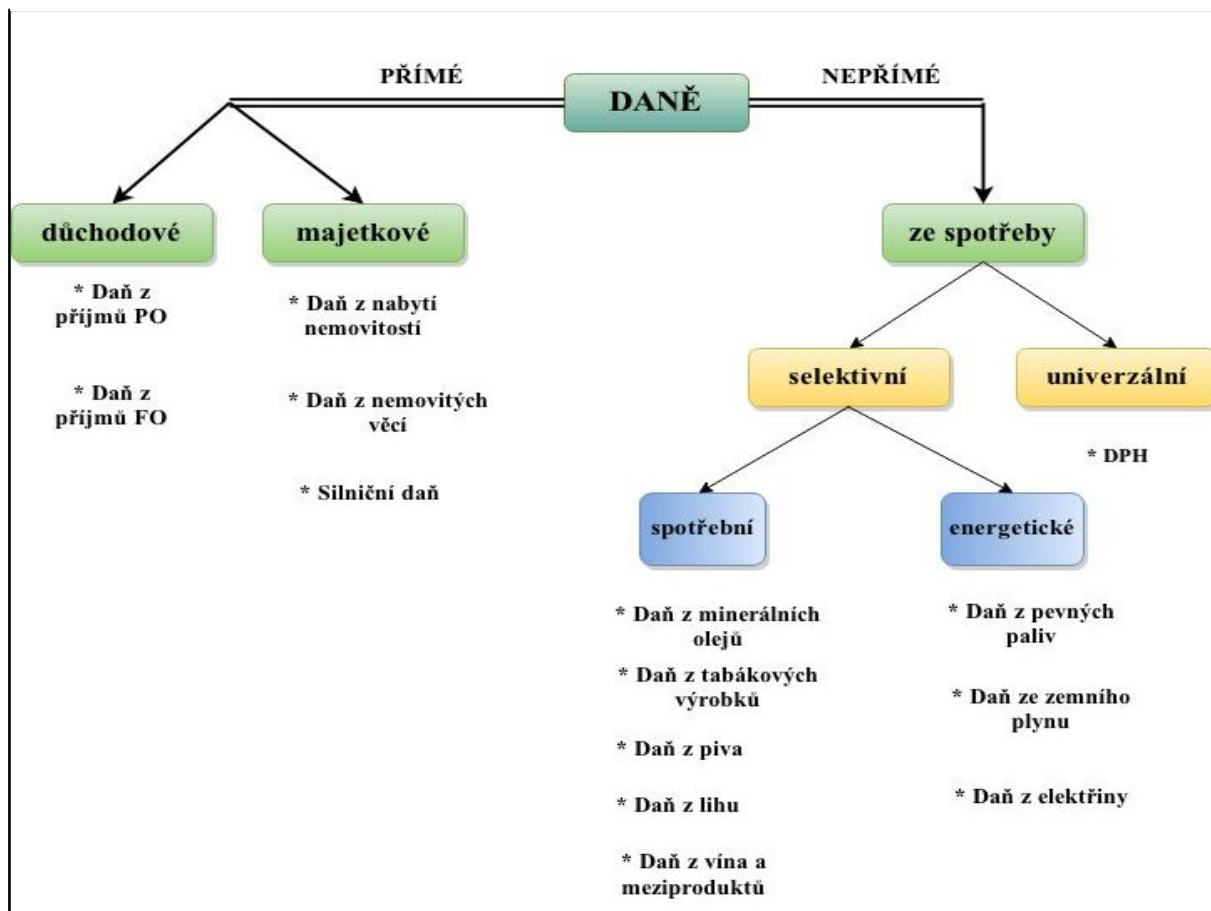
Daňová soustava České republiky se **dnes skládá** se z³²:

- **daně z přidané hodnoty** (úprava v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů),
- **daní spotřebních** (zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů) jejichž součástí je
 - o daň z minerálních olejů,
 - o daň z lihu,
 - o daň z piva,
 - o daň z vína a meziproductů,
 - o daň z tabákových výrobků, dále pak
- **daní energetických** (zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů) mezi něž patří
 - o daň ze zemního plynu a některých dalších plynů,
 - o daň z elektřiny,
 - o daň z pevných paliv,
- **daní z příjmů právnických a fyzických osob** (zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů)
- **daně z nemovitých věcí** (zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů) upravující
 - o daň z pozemků a
 - o daň ze staveb a jednotek,
- **daně z nabytí nemovitých věcí** (zákon č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí) a
- **silniční daně** (zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů).

³¹ MRKÝVKA, Petr et al. *Finanční právo a finanční správa*: 2. díl. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2004, 381 s. ISBN 80-210-3579-X, s. 15

³² MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2014: úplná znění platná k 1. 1. 2014*. Praha: GRADA Publishing, 2014, 272 s. ISBN 978-80-247-5171-9

Obr. 2. 1 – Daňová soustava ČR 2014/2015



Zdroj: Vlastní zpracování³³

Grafika znázorňuje daňovou aktuální daňovou soustavu v členění na daně přímé a nepřímé.

2.4.2 Změny v daňové soustavě v souvislosti s rekodifikací soukromého práva

V roce 2014 došlo ke změnám v daňovém právu v souvislosti s rekodifikací soukromého práva. Byl přijat nový občanský zákoník účinný od 1. 1. 2014.

Jendou z těchto změn, které pro účely této práce stojí za zmínku, je například **zrušení zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí**, který upravoval tyto tři daně, souhrnně označovány a známy jako tzv. trojdaň. Jeho zrušením a přijetím nového zákona o dani z nabytí nemovitých věcí³⁴ došlo ke změně struktury daňové soustavy.

³³ MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2014: úplná znění platná k 1. 1. 2014*. Praha: GRADA Publishing, 2014, 272 s. ISBN 978-80-247-5171-9

³⁴ Zákon č. 340/2013 Sb. o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů

V současnosti **daň darovací a dědická spadá pod režim daně z příjmů**³⁵, daň z převodu nemovitostí je nově upravována zákonem č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. K začlenění³⁶ daní darovacích a dědických pod režim daní z příjmů došlo především z ekonomických důvodů. Dle daňové správy výběr byl ekonomicky neefektivní, výnos daně byl velmi nízký, což bylo způsobeno osvobozením od daně osob blízkých.³⁷ Příjmy z titulu dědictví jsou v současné úpravě osvobozeny od daně z příjmů, zdanění podléhají pouze příjmy z darování. I zde jsou vymezené podmínky, kdy dojde k osvobození od daně. Příkladem osvobození je případ, kdy obě strany, obdarovaný i dárce, jsou v přímé příbuzenské linii³⁸.

Další změnou dopadající také do oblasti daní a daňových zákonů je **nové definování nemovité věci**. V dřívější úpravě byla definována pouze nemovitost. Muselo tedy dojít ke změně v názvu zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí. Zákon se až do roku 2014 nazýval o dani z nemovitostí, avšak společně s novou definicí muselo dojít k této formální úpravě.³⁹

Nové definování nemovité věci nezpůsobilo pouze změnu v názvu zmíněného zákona, ale muselo dojít i ke změnám v jiných zákonech, jako například v zákoně o dani z příjmů z důvodu možnosti odepisování pozemků.⁴⁰ Dle nového definování jsou nově součástí pozemků i stavby⁴¹.

2.5 Daňová soustava Německa

Před vymezením aktuální struktury, je vhodné si ujasnit základní pojmy a pravidla z oblasti daňového práva na jejich území.

³⁵ MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2014: úplná znění platná k 1. 1. 2014*. Praha: GRADA Publishing, 2014, 272 s. ISBN 978-80-247-5171-9, s. 105

³⁶ Na základě Programového prohlášení Vlády České republiky ze dne 4. srpna 2010

³⁷ Důvodová zpráva k návrhu změny daňových zákonů. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 2015-01-31]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2013/ministerstvo-financi-predlozilo-poslanec-12011>, s. 226

³⁸ MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2014: úplná znění platná k 1. 1. 2014*. Praha: GRADA Publishing, 2014, 272 s. ISBN 978-80-247-5171-9, s. 7

³⁹ MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2014: úplná znění platná k 1. 1. 2014*. Praha: GRADA Publishing, 2014, 272 s. ISBN 978-80-247-5171-9, s. 105

⁴⁰ Důvodová zpráva k návrhu změny daňových zákonů. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 2015-01-31]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2013/ministerstvo-financi-predlozilo-poslanec-12011>, s. 226

⁴¹ §506 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Daňové právo je samostatným odvětvím práva veřejného, které se řídí nezávislými, oddělenými daňovými zákony. Odvětví, se kterým je daňové právo úzce spjato, je občanské právo.

Stejně jako v České republice, i zde platí podmínka *nullum tributum sine lege* a zároveň platí, že daňové zákony nesmí být v rozporu se zákony ústavními.⁴²

Moc zákonodárná v daňové oblasti je rozdělena mezi Spolkovou republiku Německo (Bund) a jednotlivé spolkové země (Bundesländer). Pravomoci jednotlivých spolkových zemí vydávat zákony je velmi omezená, jedná se především o daně místní jako například daň ze psů.⁴³

Aby mohl být vydán platný daňový zákon, musí splňovat **tři základní podmínky**⁴⁴.

První nezbytnou podmínkou je podmínka zákonné úpravy daní. Žádná daň nemůže být vybírána pouze na základě zvyklostí a aktuálních potřeb, aniž by nebyly zákonem upravené. Totéž platí o výjimkách z daňové povinnosti. Zároveň platí zákaz retroaktivity, zákony nesmí být konstruovány tak, aby zatěžovaly subjekty zpětně, v již uzavřených případech.

Druhá zásada říká, že daňová zátěž na subjekty musí být stanovena spravedlivě a rovnoměrně. Při interpretaci faktických údajů, by nemělo docházet k odlišnostem.

Třetí zásadou je zásada ekonomického pohledu. Daňové zákony musí zohledňovat aktuální ekonomickou situaci a okolnosti.

2.5.1 Pojem „daň“ v německém právu

Na rozdíl od absence zákonné definice pojmu daň v České republice, v Německu se s definicí setkáváme v daňovém řádu Německa⁴⁵. Daň je vymezená jako pravidelná nebo jednorázové peněžní platba, vybírána veřejným orgánem k zajištění příjmů, aniž by povinnému subjektu plynul z platby nárok na protiplnění. Platba je povinností všech těch, kteří splňují podmínky vymezené zákonem. Cíl zajištění příjmů může být cílem druhotným.

⁴² WOLFF, Florian et al. *German Tax and Business Law*. Londýn: Sweet & Maxwell, 2005, 662 p. ISBN 978042191330, p. 7

⁴³ WOLFF, Florian et al. *German Tax and Business Law*. Londýn: Sweet & Maxwell, 2005, 662 p. ISBN 978042191330, p. 10

⁴⁴ WOLFF, Florian et al. *German Tax and Business Law*. Londýn: Sweet & Maxwell, 2005, 662 p. ISBN 978042191330, p. 7

⁴⁵ §3 odst. 1 daňového řádu Německa - General Tax Code (Abgabenordnung (AO))

Cla jsou v pojmu daň v německém daňovém právu taktéž zahrnuta⁴⁶.

Mezi daně nepatří:

- **poplatky veřejnému orgánu**, ze kterých subjektu plyne protiplnění, tedy poplatky z pohledu českého práva,
- **povinné příspěvky veřejnoprávním subjektům** (např. příspěvky profesním komorám, příspěvky sociálního zabezpečení zaměstnavatelů a zaměstnanců).

Z hlediska obsahu vymezení pojmu daň, jedná se o podobné chápání daně, jako u nás. Na rozdíl od českého daňového řádu, v německém se setkáváme se všeobecným vymezením daně, které mohou být taktéž zavedeny pouze na základě zákona.

2.5.2 Struktura daňové soustavy Německa

Daňová soustava Německa je tvořena daněmi, které jsou velmi často vzájemně provázané. Příkladem je daň z příjmů a živnostenská daň, které jsou obě vybírány z příjmů společností.

Soustavu tvoří dvě hlavní skupiny daní, **daně z příjmů z majetku a druhou skupinou jsou transakční daně**.⁴⁷

První skupinu, daně z příjmů a majetku, tvoří:

- daň z příjmů (upravená v zákoně „Einkommensteuergesetz“, zkráceně EStG),
- korporátní daň („Körperschaftsteuergesetz“, zkráceně KStG),
- živnostenská daň („Gewerbesteuergezet“, zkráceně GewStG),
- solidární daň („Solidaritätszuschlaggesetz“, zkráceně SolZG),
- církevní daň („Kirchensteuergesetz“, zkráceně KiStG),
- daň dědická a darovací („Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz“, zkráceně ErbStG),
- daň z nemovitostí („Grundsteuergesetz“, zkráceně GrStG).

Druhou skupinu tvoří daně transakční a mezi ně patří:

- daň z převodu nemovitostí („Grunderwerbsteuergesetz“, zkráceně GrEStG),

⁴⁶ WOLFF, Florian et al. *German Tax and Business Law*. Londýn: Sweet & Maxwell, 2005, 662 p. ISBN 978042191330, p. 7

⁴⁷ Publications: An ABC of Taxes. *Federal Ministry of Finance* [online]. [cit. 2015-02-01]. Dostupné z: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Press_Room/Publications/Brochures/2012-10-30-abc-on-taxes.html, p. 26

- daň z přidané hodnoty („Umsatzsteuergesetz“, zkráceně UStG),
- daň z motorových vozidel („Feuerschutzsteuergesetz“, zkráceně FeuerschStG),
- daň z letecké dopravy („Luftverkehrssteuergesetz“, zkráceně LuftVStG),
- loterijní daň a daň ze sázení („Rennwett- und Lotteriegesetz“, zkráceně RennwLottG),
- daň z pojištění („Versicherungsteuergesetz“, zkráceně VersStG),
- daň z požární ochrany („Brandschutzgesetz“, zkráceně BrSchG).

Další kapitoly budou vycházet především ze zákona upravujícího korporátní daň a daň živnostenskou.

2.6 Hodnocení daňových soustav

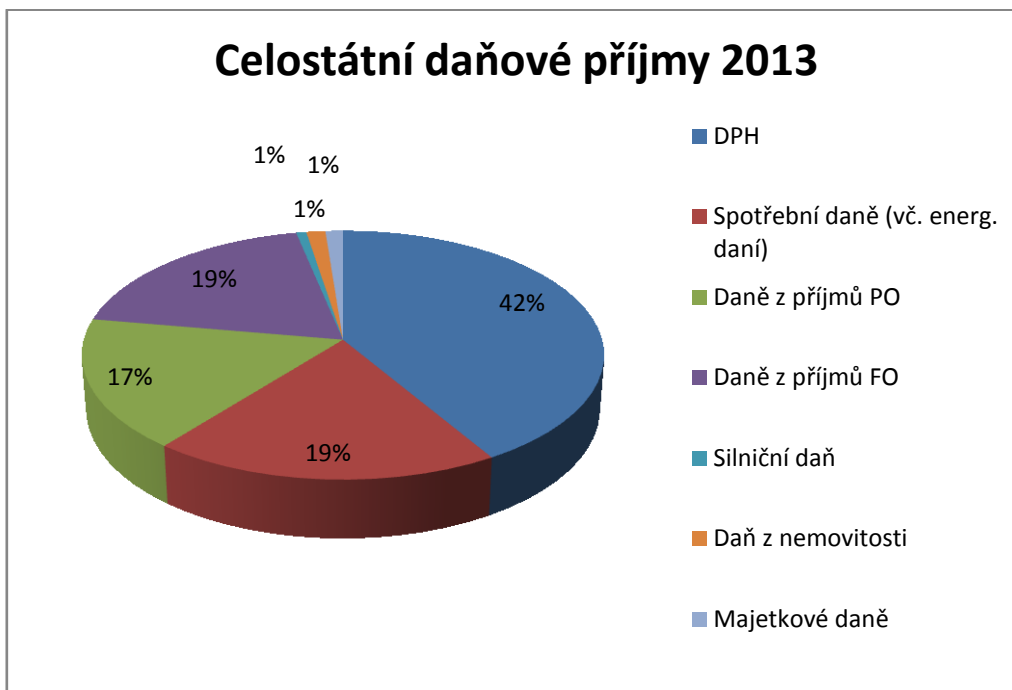
2.6.1 Daňový mix - Celostátní daňové příjmy

Důležitou charakteristickou vlastností soustav je jejich struktura, která vypovídá o tom, jaké daně hrají v daném státu stěžejní roli a příjmy z nich tvoří nejvyšší podíl na celkových daňových příjmech.

V České republice nejvyšší podíl na daňových příjmech má spotřební daň a to konkrétně daň z přidané hodnoty. Na druhé pozici co do objemu jsou společně spotřební daň (zahrnující v sobě daně energetické) a daň z příjmu právnických osob, jakožto zástupce daní přímých. Tyhle tři daně můžeme vyhodnotit jako nejdůležitější pro ekonomiku. Stát klade největší důraz na spotřební daně. Důvodem je nepřilíš vysoký vliv na ekonomickou aktivitu obyvatelstva.⁴⁸ Zároveň daň z příjmů právnických osob je v našem státě nejdůležitější přímou daní. Následující graf (2.2) znázorňuje daňový mix České republiky.

⁴⁸ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX, 2014. 392 s. ISBN 978-80-87480-23-6, s. 55

Graf 2. 2 – Celostátní daňové příjmy v roce 2013



Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů Ministerstva financí ČR⁴⁹

2.6.2 Daňová kvóta

Ukazatelem, díky kterému je možné mezinárodní srovnání z pohledu daňového zatížení subjektu, je daňová kvóta. Pod tímto pojmem se rozumí podíl z celkového důchodu vytvořeného subjektem, který plyne do veřejných rozpočtů a nezůstává tak jeho tvůrci.⁵⁰ Existují její různé modifikace, členěna může být podle jejího obsahu na kvóty čisté a složené, nebo dle použité metodologie, na jednoduché a konsolidované. OECD pro mezinárodní srovnání využívá konsolidovanou daňovou kvótu, která je sestavena tak, aby nedocházelo k dvojitému započtení příjmů.

Dle statistiky OECD její výše v České republice v roce 2012 byla na úrovni 35,5%. Od roku 2009, kdy její hodnota byla pod úrovní 34%, je zaznamenáván rostoucí trend kvóty, jinými slovy, subjekty jsou povinni na daních odvádět stále více ze svých příjmů. I přes tento rostoucí trend, za zmínku pro srovnání stojí hodnota kvóty v roce 1993. Tehdy hodnota

⁴⁹ Výsledek hospodaření státního rozpočtu nejlepší od roku 2008. Ministerstvo financí České republiky [online]. 7. 1. 2014 [cit. 2015-01-27]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/vysledek-hosp-statniho-rozpocetu-od-r2008-16289>

⁵⁰ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX, 2014. 392 s. ISBN 978-80-87480-23-6, s. 46

přesahovala hranici 38%.⁵¹ V Německu byla kvóta v roce 2012 nepatrně vyšší než u nás, ale stále pod hranicí 40%.⁵²

2.7 Zdanění příjmů v České republice

Daně z příjmů jsou nejdůležitějšími přímými daněmi, co se týče jejich výnosnosti plynoucích do veřejných rozpočtů. Příjmy z výběru těchto daní plynou nejenom státu, ale i obcím a krajům⁵³. Pakliže výnos z této daně neplyne pouze do státního rozpočtu, mluví se tedy o **dani sdílené**.

Právní úprava obou zmiňovaných daní se v každém státu více či méně liší. Rozdílnosti především jsou v možnostech slev na daních, rozlišení daňových sazeb na lineární a progresivní sazby, s tím související i počet daňových pásem apod. Daň z příjmů právnických osob je dnes součástí všech států evropské unie⁵⁴ a i dalších vyspělých zemí, stejně tomu tak je i u daně z příjmů fyzických osob.

2.7.1 Právní úprava ČR

Daňová soustava České republiky v sobě zahrnuje daně z příjmů od roku 1993, kdy došlo k přijetí nové daňové soustavy, jak již bylo zmíněno v předchozí kapitole o daňové soustavě ČR.

Právním předpisem upravujícím tyto dvě daně je zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Zákon byl schválen 20. 11. 1992 Českou národní radou s účinností od 1. 1. 1993. Od tohoto roku došlo mnohokrát k jeho novelizaci, jedná se o jeden z nejčastěji obměňovaných zákonů.⁵⁵ Dnes je v účinnosti již 145. novela zákona. Vzhledem k vysokému počtu novelizací se stává zákon poměrně nepřehledným, nejenom z pohledu daňového subjektu.

Tak jako došlo k rekodifikaci soukromého práva, odborníci z oboru, především právníci a ekonomové poukazují na nutnost rekodifikace také daňového práva v České

⁵¹ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX, 2014. 392 s. ISBN 978-80-87480-23-6, s. 49

⁵² VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX, 2014. 392 s. ISBN 978-80-87480-23-6, s. 48

⁵³ Dle zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů (zákon o rozpočtovém určení daní)

⁵⁴ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vyd. Praha: Linde, 2013, 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0, s. 70

⁵⁵ Zákony pro lidi. *Předpis č. 586/1992 Sb.* [Online] [Cit.: 2014-05-28] Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586/info>.

republike⁵⁶, především co se týče právě zmiňovaného zákona. Jednou z příčin častých novelizací zákona je požadavek Evropské unie⁵⁷ o postupnou harmonizaci daňových systémů členských zemí.⁵⁸

Vedle zákona o daních z příjmů se dále postupuje dle pokynů, sdělení a vyhlášek Ministerstva financí, dále pak se využívá zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů⁵⁹, zákona o rozpočtovém určení daní⁶⁰ a dalších předpisů.

2.7.2 Struktura zákona o daních z příjmů

Daň z příjmů právnických a fyzických osob je upravena zákonem obsahujícím 42 obsáhlých paragrafů a přílohami k zákonu. Zákon je rozdělen do sedmi částí a to:

- na část první věnovanou dani z příjmů fyzických osob,
- část druhou upravující daň z příjmů právnických osob,
- část třetí, ve které jsou vymezena společná ustanovení týkající se obou daní,
- část čtvrtou vymezující zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů,
- část pátou týkající se registrace,
- část šestou o pravomocích vlády a ministerstva financí a v poslední řadě
- část sedmou nazvanou přechodná a závěrečná ustanovení.

Dále pak jsou součástí zákona 3 přílohy. Příloha č. 1 obsahuje odpisové skupiny pro třídění hmotného majetku, odpisových skupin je celkem 6 a délka odpisování majetku zařazeného v jednotlivých skupinách se liší.

Tab. 2. 1 – Odpisové skupiny hmotného majetku

Odpisová skupina	Počet let odpisování	Příklad majetku
1. skupina	3 roky	televizní kamery, kancelářské stroje
2. skupina	5 let	baterie a akumulátory, osobní

⁵⁶ MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2014: úplná znění platná k 1. 1. 2014*. Praha: GRADA Publishing, 2014, 272 s. ISBN 978-80-247-5171-9, s. 7

⁵⁷ ČR je členem EU od roku 2004.

Německo je jedním ze zakládajících členských států Evropské unie.

⁵⁸ MRKÝVKA, Petr et al. *Finanční právo a finanční správa*: 2. díl. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2004, 381 s. ISBN 80-210-3579-X., s. 146

⁵⁹ Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

⁶⁰ Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů

		automobily
3. skupina	10 let	trezory, sejfy
4. skupina	20 let	výrobní budovy pro energetiku, průmyslové komíny chemických podniků
5. skupina	30 let	fontány, nádrže a jímky
6. skupina	50 let	knihovny a muzea, administrativní budovy

Zdroj: Vlastní zpracování⁶¹

V příloze č. 2 je vymezen postup při přechodu z vedení účetnictví na daňovou evidenci z hlediska daně z příjmů fyzických osob a příloha č. 3 naopak vymezuje opačný postup, při přechodu právě z daňové evidence na vedení účetnictví taktéž z hlediska daně z příjmů fyzických osob.

V českém právním řádu jsou obě daně, daň z příjmů PO a daň z příjmů FO, upravovány jedním zákonem. Jedná se o tzv. „**single tax law**“⁶², to znamená, že existuje jeden právní předpis pro obě daně. Na straně druhé například v Německu je uplatňováno tzv. „**separate tax law**“, což znamená právní úpravu obou daní dvěma rozdílnými právními předpisy. Německé úpravě bude ale blíže věnována další podkapitola.

2.7.3 Daň z příjmů fyzických osob

Od 1. 1. 1993 se na území České republiky setkáváme s členěním přímých důchodových daní na daně z příjmů právnických a fyzických osob.

a) Poplatníci daně

Co se týče daně z příjmů fyzických osob, postihuje všechny zdanitelné příjmy všech jednotlivců. Poplatníky jsou **daňoví rezidenti**, tedy osoby s bydlištěm na území republiky nebo ti, kteří se na území obvykle zdržují. Pod pojmem obvykle zdržují, chápeme pobyt na území ČR po dobu 183 dní⁶³ v roce a to buď vkuse, nebo v období rozděleném do několika

⁶¹ Příloha č. 1, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dál „ZDP“)

⁶² RADVAN, Michal et al. *Finanční právo a finanční správa* - berní právo. 1. vyd. Brno: Doplněk, 2008. 512 s. ISBN 978-80-7239-230-8, s. 219

⁶³ § 2 odst. 4 ZDP

částí. Zdanění příjmů rezidentů podléhají příjmy ze zdrojů v tuzemsku i příjmy ze zdrojů v zahraničí.

Dalšími poplatníky jsou **daňoví nerezidenti**. Jedná se o subjekty, jež nespadají pod rezidenty a ani nejsou jako rezidenti vymezení mezinárodní smlouvou. Zároveň nerezidenty jsou studenti a osoby zdržující se za účelem léčení, i kdyby se na území republiky zdržovali po dobu zmiňovaných 183 dní a déle. U nerezidentů zdanění podléhají pouze příjmy ze zdrojů v tuzemsku.⁶⁴

b) Funkce daně

DzPFO je daní, která je často v zájmu politických stran a jejich volebních programů. Daň by měla splňovat dvě základní funkce a to **funkci přerozdělování důchodu** a dále pak by měla **ovlivňovat žádoucím směrem chování poplatníků daní**.⁶⁵

Funkce přerozdělování důchodu je citlivým tématem. Obecně se dá říct, že lidé vnímají rozdělení prvotního důchodu ve společnosti spíše za nespravedlivé⁶⁶.

Nyní je možné si klást dvě otázky a to: Jaká struktura právní úpravy daně z příjmů fyzických osob by zabezpečila spravedlivé rozložení důchodu mezi obyvateli, tedy přesunutí důchodu od bohatší skupiny lidí k potřebným, aniž by však nedocházelo k diskriminaci určitých skupin lidí. Druhou otázkou by mohlo být, zdali se jedná pouze o pocit obyvatel, že rozdělení je nespravedlivé anebo zdali skutečně je nespravedlivé.

Malá a Červená⁶⁷ ve svém článku uvádí, že je rozdělení prvotního důchodu spíše vyrovnané, tedy v porovnání s ostatními státy se u nás nesetkáváme s významnějšími rozdíly v rozdělování příjmů. Mechanismy využívané k redistribuci důchodu, například výše sazby daně z příjmů FO nebo množství korekčních prvků, zabezpečují zmírňování důchodových nerovností.

⁶⁴ § 2 zákona ZDP

⁶⁵ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX, 2014. 392 s. ISBN 978-80-87480-23-6, s. 59

⁶⁶ MALÁ, Zdeňka a Gabriela ČERVENÁ. Dekompoziční analýza příjmové nerovnosti v České republice. *Ekonomická Revue: Central European Review of Economic Issues*. 2012, roč. 15, č. 1, s. 5-14. DOI: 10.7327/cerei.2012.03.01, ISSN 12123951. Dostupné z: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=eoh&AN=1304841&lang=cs&site=ehost-live>, s. 5

⁶⁷ MALÁ, Zdeňka a Gabriela ČERVENÁ. Dekompoziční analýza příjmové nerovnosti v České republice. *Ekonomická Revue: Central European Review of Economic Issues*. 2012, roč. 15, č. 1, s. 5-14. DOI: 10.7327/cerei.2012.03.01, ISSN 12123951. Dostupné z: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=eoh&AN=1304841&lang=cs&site=ehost-live>

2.7.4 ***Daň z příjmů právnických osob***

V případě DzPPO mluvíme o nejmladší dani v daňových soustavách.⁶⁸ V literatuře, zejména v zahraniční, se můžeme setkat s rozlišnými pojmenováními, jako například korporátní daň, daň ze zisků společností aj. Každý stát využívá jednotného pojmenování v rámci svého daňového práva. Pojmenování této daně vystihuje její obsah. V České republice se využívá daň z příjmů právnických osob, kdežto v Německu se využívá pojmenování daně z příjmů korporací.

Podstatou daně je zdanění zisku. Avšak tomuto tak vždy nebylo. Do roku 1927, kdy došlo k daňové reformě, bylo na našem území možné zdaňovat podnikatelské subjekty i například v návaznosti na počet zaměstnanců, počet učňů, počet strojů apod.⁶⁹ V rámci Evropské unie ji ve svých systémech mají zahrnuty všechny členské státy. Odborníci se mnohdy neshodují v názoru na nutnost daně z příjmů právnických osob v daňových systémech země.

Avšak vzhledem k její existenci ve všech členských zemích EU a jiných vyspělých ekonomik, je nepochybné, že se jedná o důležitou daň především i z pohledu mezinárodních investic.⁷⁰

Jak již bylo zmíněno, setkáváme se s odlišnými postoji na tuto daň. Zde je možné se přiklonit k jednomu ze dvou přístupů, které obhajují nebo naopak vyvracejí nutnost daně z příjmů právnických osob v daňových systémech států.

Přístupy integrace jsou:

a) Integralistický přístup

Existují autoři, kteří tuhle daň považují za nadbytečnou, neboť dle nich dochází k **nespravedlivému** dvojímu zdanění. Nejprve dochází ke zdanění zisku právnické osoby a posléze pak dochází k dalšímu zdanění toho samého zisku z pozice příjmů fyzických osob,

⁶⁸ RADVAN, Michal et al. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. 1. vyd. Brno: Doplněk, 2008. 512 s. ISBN 978-80-7239-230-8, s. 245

⁶⁹ MRKÝVKA, Petr et al. *Finanční právo a finanční správa*: 2. díl. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2004, 381 s. ISBN 80-210-3579-X, s.144

⁷⁰ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX, 2014. 392 s. ISBN 978-80-87480-23-6, s.58

tedy společníkem, kterému jsou ze zisku vypláceny například dividendy.⁷¹ Tento postup považují za nepřijatelný.

b) Absolutistický přístup

Tak jako téměř ve všech oblastech, i v pohledu na daň z příjmů právnických osob se autoři neshodují v názorech. Opačným přístupem, k přístupu intergalistickému, je přístup absolutistický. Zastánci tohoto přístupu tvrdí, že pakliže v případě právnických osob mluvíme o jednotkách, které tvoří hodnotu a ovlivňují trh a jeho subjekty, pak by i jejich příjmy měly podléhat zdanění. Jedná se dle jejich postoje o subjekty, které krom jiného využívají taktéž veřejných služeb a disponují rozhodovací schopností.

Skutečností podporujícím jejich postoj je, že v případě právnických osob dochází sice ke dvojímu zdanění, avšak jedná se o jakousi kompenzaci omezeného ručení vlastníků.⁷² Na straně druhé například v případě osobních obchodních společností, jejichž příjmy jsou sice zdaněny na první pohled výhodněji než příjmy společníků kapitálových obchodních společností, jen jednou, avšak společníci osobních obchodních společností ručí veškerým svým majetkem.

Vzhledem k pádným argumentům absolutistického přístupu mi přijde vhodné mít daň z příjmu právnických osob zahrnutou v daňových soustavách zemí. Jedná se dnes o stěžejní daň z hlediska příjmů veřejných rozpočtů a její vyškrtnutí ze soustavy by mohlo později mít fatální dopad na občany a ekonomiku státu jako celku. Navíc dle mého názoru zdanění příjmů organizací napomáhá k naplnění jednoho ze základních cílů daní důchodového typu a to ke spravedlivému přerozdělování důchodu ve společnosti.

Kompromisním řešením těchto dvou přístupů bych viděla v zavedení integračního systému obou daní založeném na vyhýbání se a omezování dvojího zdanění. K docenění systému by mého názoru mohlo dojít jak ze strany integralistických zastánců, tak také zastánci absolutistického přístupu.

2.7.5 *Vzájemný vztah důchodových přímých daní*

DzPPO a DzPFO vystupují ve vzájemné úzké souvislosti. Především co se týká zdanění odlišných typů společností. Příkladem vysoké integrace je případ veřejné obchodní

⁷¹ RADVAN, Michal et al. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. 1. vyd. Brno: Doplněk, 2008. 512 s. ISBN 978-80-7239-230-8, s. 245

⁷² RADVAN, Michal et al. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. 1. vyd. Brno: Doplněk, 2008. 512 s. ISBN 978-80-7239-230-8, s. 246

společnosti, kde společníci pro daňové účely vystupují jako jednotlivci. O téhle provázanosti vypovídá i samostatná konstrukce právní úpravy, kde část třetí je společná pro obě daně.

Z hlediska daňové teorie se rozlišují tři typy systémů integrace⁷³, které nám vyjadřují propojenost daně z příjmů PO a FO.

Klasický systém neboli úplná integrace, je systémem dvojího zdanění. Dochází ke dvojímu zdanění dividend, jak na úrovni právnických osob, tak i jakožto příjem osob fyzických. Tento systém je uplatňován v České republice i v Německu, ačkoliv ne v jeho čisté podobě.

Dalším systémem, pravým opakem systému klasického, je tzv. **konduitní**⁷⁴, neboli úplná integrace. Jestliže je v zemi uplatňován tento systém, výsledná výše zaplacené daně z příjmů právnických osob je slevou na dani z daně osobní.

Kompromisním řešením je systém založený na **vyhýbání se dvojímu zdanění** (případně jeho omezování). Pomocí úlev pro akcionáře, úplného nebo částečného vynětí ze zdanění u akcionářů, či osvobození dividend od daně se systém snaží o vyhnutí se dvojímu zdanění nebo jeho omezení.

2.8 Zdanění příjmů v Německu

V německé daňové soustavě se taktéž nacházejí dvě základní daně důchodového typu, které přímo postihují důchod poplatníka. Jedná se o **daň z příjmů korporací (Körperschaftsteuer)** a **daň z příjmů osobních (Einkommensteuer)**. Na rozdíl od našich podmínek, zde existují dva základní právní předpisy⁷⁵, tzn., že jedná se o tzv. **seperate tax law**⁷⁶.

V Německu stejně jako v České republice se uplatňuje klasický systém integrace daně osobní a korporátní. Dochází tedy k dvojímu zdanění, kdy nejprve je zdaněn zisk společnosti a posléze dojde ke zdanění dividend srážkovou daní, které jsou vypláceny akcionářům.

⁷³ RADVAN, Michal et al. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. 1. vyd. Brno: Doplněk, 2008. 512 s. ISBN 978-80-7239-230-8, s. 261

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vyd. Praha: Linde, 2013, 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0, s. 73

⁷⁴ Systém je v nejbližší formě uplatňován na Maltě, viz.: ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vyd. Praha: Linde, 2013, 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0, s. 73

⁷⁵ EStG a KStG

⁷⁶ RADVAN, Michal et al. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. 1. vyd. Brno: Doplněk, 2008. 512 s. ISBN 978-80-7239-230-8, s. 219

K oběma přímým důchodovým daním je navíc připočítávána solidární přírážka ve výši 5,5%.⁷⁷

2.8.1 Daňová reforma v oblasti korporátních daní v roce 2000

V roce 2000 došlo v Německu k významné daňové reformě, která ovlivnila zdanění společností a příjmů osobních. Konkrétně 14. 7. 2000 byl schválen zákon o snížení daní⁷⁸, který nabyl účinnosti 1. ledna následujícího roku.

Strulik ve svém akademickém článku⁷⁹ dokonce daňovou reformu a balíček změn s ní přicházející označil jako **nejvíce ambiciózní program snižování daní v historii Federální republiky Německa**. Na ukázkou, co vše v sobě reforma zahrnovala, lze vypíchnout změnu například v daňové sazbě pro zdanění korporátních příjmů. Do tohoto roku se uplatňovalo dvojích sazeb a to sazby 40% pro zdanění nerozděleného zisku a sazby 30% pro rozdělený zisk. V roce 2001 se přešlo na jednotnou sazbu 25% pro oba typy zisku.

Jak již bylo zmíněno v kapitole o uplatňovaných systémech integrace, tak v Německu se dnes využívá klasického systému. Klasický systém nahradil systém konduitní, který byl do reformy na území uplatňován. Reforma nepřinesla čistý klasický systém, ale jeho modifikovanou podobu. Nová podoba byla založena na systému zdanění poloviny příjmů⁸⁰, který znamenal, že pouze polovina rozděleného zisku podlehe dvojímu zdanění.

Na straně daně z příjmů osobních došlo ke snížení daňové sazby z 25,9% na 15%. V Německu podléhají vysoko příjmoví obyvatelé zdanění vysokých příjmů. I sazba této daně byla snížena z 53% na 42%.

2.8.2 Změna zákona o dani z příjmů korporací (KStG)

Daňová reforma z roku 2001 přispěla i ke změně zákona o dani z korporátních příjmů (KStG). Zákon byl představen v roce 2001 a v účinnost vstoupil v roce 2002. Zásadní změnou v zákoně bylo úplné zrušení daně ze zisku z prodeje dlouhodobých majetkových účastí na

⁷⁷ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vyd. Praha: Linde, 2013, 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0, s. 286, 288

⁷⁸ STRULIK, Holger. Supply-Side Economics of Germany's Year 2000 Tax Reform: A Quantitative Assessment. *German Economic Review*. 2003, roč. 4, č. 2, p. 183-202. ISSN 14656485. Dostupné z: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=eoh&AN=0652851&lang=cs&site=ehost-live>, p. 183

⁷⁹ STRULIK, Holger. Supply-Side Economics of Germany's Year 2000 Tax Reform: A Quantitative Assessment. *German Economic Review*. 2003, roč. 4, č. 2, p. 183-202. ISSN 14656485. Dostupné z: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=eoh&AN=0652851&lang=cs&site=ehost-live>, p. 183-184

⁸⁰ STRULIK, Holger. Supply-Side Economics of Germany's Year 2000 Tax Reform: A Quantitative Assessment. *German Economic Review*. 2003, roč. 4, č. 2, p. 183-202. ISSN 14656485. Dostupné z: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=eoh&AN=0652851&lang=cs&site=ehost-live>, p. 184

podílech firem držených bankami a jinými velkými finančními, či nefinančními společnostmi.⁸¹

Autorka Weber ve svém článku⁸² provádí analýzu dopadu reformy v zákoně KStG a jejím vlivem na vlastnickou strukturu společností. Jak uvádí, cílem změny bylo zabezpečit vyšší roztržičnost vlastníků, tedy byl zde požadavek přesunu od vysoké moci bank a velkých společností, jakožto největších podílníků, k vyšší diverzifikaci společníků (akcionářů) se zaměřením se na jejich ziskovost a ochranu. Jedná se také o požadavek moderní doby, která je typická mezinárodní spoluprací a investováním do zahraničí, tudíž je kladen důraz na možnost účasti podílu ve společnosti co nejvíce akcionáři i ze zahraničí.

Weber došla k závěru, že změna zákona přispěla rapidně ke změně vlastnické struktury společností. Došlo k naplnění cíle změny, a to snížení podílů bank a pojišťovacích společností ve společnostech. Banky začaly své podíly prodávat a svou činnost soustředí spíše na investorskou činnost. Ačkoliv výsledky výzkumu ukazují na úspěšnost změny zákona, nelze ještě zcela konstatovat, zdali došlo i k posílení celkového vlivu minoritních akcionářů ve společnostech. **Dle podstaty zákona KStG z roku 2002 se postupuje dodnes.**

Z mého pohledu změnou udělalo Německo velký krok vpřed. Požadavek na více diverzifikovanou základnu akcionářů ve společnostech považuji za zcela logický. Pokud chceme, aby docházelo ke zdravému fungování společností, které budou prosazovat ty nejlepší cíle v zájmu ne jednoho společníka, ale v zájmu společnosti jakožto celku a jejich všech akcionářů, bylo tento krok zcela nezbytný. Reforma přinesla tzv. half-income system, který byl následně nahrazen systémem úplného dvojího zdanění.

2.8.3 Daňová reforma v oblasti korporátních daní v roce 2008

V roce 2008 došlo k další zásadní daňové reformě, která s sebou přinesla mnohé změny a ovlivnila především chování firem. Reforma se týkala daní z příjmů, jak korporátních, tak osobních. Konkrétně byla tedy zaměřena na zdanění zisku obchodních a neobchodních společností, zdanění příjmů ze zaměstnání, zdanění osobních příjmů z kapitálového majetku, kde spadá například i zdanění dividend.

⁸¹ WEBER, Anke. An Empirical Analysis of the 2000 Corporate Tax Reform in Germany: Effects on Ownership and Control in Listed Companies. *International Review of Law and Economics*. 2009, roč. 29, č. 1, p. 57-66. ISSN 01448188. Dostupné z: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=eoh&AN=1038553&lang=cs&site=ehost-live>, p. 57

⁸² WEBER, Anke. An Empirical Analysis of the 2000 Corporate Tax Reform in Germany: Effects on Ownership and Control in Listed Companies. *International Review of Law and Economics*. 2009, roč. 29, č. 1, p. 57-66. ISSN 01448188. Dostupné z: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=eoh&AN=1038553&lang=cs&site=ehost-live>

Hlavní cíle reformy byly dva.

Prvním cílem bylo zajistit mezinárodní konkurenci schopnost Německa a vytvořit z Německa lokalitu vhodnou a přívětivou pro investory. Nástroje, kterými mělo dojít k naplnění tohoto cíle, byly například snížení tzv. živnostenské daně o 1,5% a snížení sazby daně z příjmů korporací z 25% na 15%.⁸³ Došlo tedy ke snížení celkového daňové povinnosti ze zdanění nerozděleného zisku z 38,6% na úroveň 29,8%.⁸⁴

Druhým cílem reformy bylo zajištění takové daňové povinnosti, aby nedocházelo k vyhýbání se daním a vymezení strategie pro snížení daňových úniků. Dvěma základními změnami zajišťující druhý cíl reformy byly:

- zavedení tzv. „**interest stripping rule**“ a
- zrušení zrychleného odepisování dlouhodobého majetku.

Pod pojmem „interest stripping rule“ můžeme chápat omezení možnosti nechat si daňově uznat čisté úrokové náklady. Pro odpočet daňových úroků byl stanoven limit ve výši 30% z EBITU. Tohle omezení platilo ale pouze pro společnosti, jejichž výše úroků byla v minimální výši 1 milion EUR. Důvodem postihnout pouze těchto společností je snaha o ochranu malého a středního podnikání.

Autoři Radulescu a Stimmelmayer⁸⁵ se pokusili na základě modelu CGE⁸⁶ analyzovat dopad reformy na chování společností. Dle jejich výzkumu došli k závěru, že ačkoliv došlo ke snížení sazby daně z příjmů korporací o 10%, tak ve výsledku vzhledem k současné účinnosti srážkové daně z kapitálových příjmů a zavedení stripping rule, došlo ke zvýšení efektivní daňové sazby obchodních i neobchodních společností.

Ačkoliv se jedná o pouze jednu analýzu reformy, která proběhla v roce 2008, je zřejmé, že jakékoliv změny v úpravách zákonů týkajících se zdanění příjmů, mají velký vliv na

⁸³HODŽIC, Sabina. Harmonization of Corporate Tax--General Guidelines in the EU and Harmonization in Germany, Austria and Italy. *Nase Gospodarstvo/Our Economy*. 2012, roč. 58, č. 1-2, p. 64-71. ISSN 05473101. Dostupné z: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=eoh&AN=1306975&lang=cs&site=ehost-live>, p. 67

⁸⁴RADULESCU, Doina a Michael STIMMELMAYER. The Impact of the 2008 German Corporate Tax Reform: A Dynamic CGE Analysis. *Economic Modelling*. 2010, roč. 27, č. 1, p. 454-467. ISSN 02649993. Dostupné z: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=eoh&AN=1095626&lang=cs&site=ehost-live>, p. 462

⁸⁵RADULESCU, Doina a Michael STIMMELMAYER. The Impact of the 2008 German Corporate Tax Reform: A Dynamic CGE Analysis. *Economic Modelling*. 2010, roč. 27, č. 1, p. 454-467. ISSN 02649993. Dostupné z: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=eoh&AN=1095626&lang=cs&site=ehost-live>

⁸⁶CGE – Computable general equilibrium – Model umožňující analýzu dopadu daňových reforem a jejich vliv na změnu v chování domácností a korporací.

výslednou ekonomickou činnost společností ale i domácností. Najít rovnovážný stav, který při změně jednoho faktoru a jeho pozitivního dopadu, nezapříčiní negativní dopad v jiné oblasti. V diplomové práci dojde k bližšímu rozboru konstrukčních prvků daně z příjmů právnických osob a jejich analýze.

2.8.4 Korporátní daň

Daň z příjmů kapitálových obchodních společností se řídí zákonem o korporátní dani, v originále Körperschaftsteuergesetz, zkráceně KStG. Pod zákonnou úpravu KStG nespadají všechny právnické osoby, jak by tomu bylo u nás dle naší struktury úpravy, ale jak již bylo zmíněno, zdanění příjmů korporací se týká konkrétně například:

- **akciové společnosti** (Aktiengesellschaft, zkráceně AG),
- **společnosti s ručením omezeným** (Gesellschaft mit beschränkter Haftung, zkráceně „GmbH“),
- **akciové komanditní společnosti** (Kommanditgesellschaften auf Aktien, zkráceně „KGaA“),
- **evropská společnost** (Europäische Gesellschaft, zkráceně „SE“) a v neposlední řadě
- **družstva** (Genossenschaft, zkráceně „eG“).⁸⁷

Poplatníky jsou taktéž dceřiné společnosti zahraničních firem, které splňují podmínku sídla či dlouhodobého sídla managementu.⁸⁸ Aktuální výše sazby daně z příjmů dle KStG je 15%.⁸⁹

Společnosti vedle dále podléhají zdanění tzv. živnostenskou daní a solidární přirážce k dani ve výši 5,5%.

a) Struktura zákona KStG

Základní členění zákona je provedeno do celkem 6 částí a 40 paragrafů. Pro srovnání zákon č. 586/1992 Sb., je upraven srovnatelným počtem paragrafů, konkrétně 42, a to v sobě zahrnuje obě daně, jak daň z příjmů fyzických tak i právnických osob. Avšak co se týče obsahové náročnosti, naše úprava je o mnoho více obsáhlá a spíše nepřehledná, při srovnání

⁸⁷ §1 odst. 1. KStG

⁸⁸ HODŽIC, Sabina. Harmonization of Corporate Tax - General Guidelines in the EU and Harmonization in Germany, Austria and Italy. *Nase Gospodarstvo/Our Economy*. 2012, roč. 58, č. 1-2, p. 64-71. ISSN 05473101. Dostupné z: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=eoh&AN=1306975&lang=cs&site=ehost-live>, p. 67

⁸⁹ §23 KStG

se zákonem KStG. Více částí a rozčlenění pod ustanovení více paragrafů dopomáhá k lepší orientaci v zákoně.

Částmi tvořící KStG jsou:

- část první upravující **daňovou povinnost**,
- část druhou věnovanou **příjmům** spadající pod zdanění tohoto zákona,
- část třetí pro úpravu zdanění **zahraničních příjmů** ve čtvrté části se pak nachází ustanovení o základním **kapitálu a investicích**,
- pátá část je pak věnována **zmocnění a závěrečným ustanovením** a v poslední
- šesté části jsou zákonem upraveny zvláštní ustanovení pro přechod ze systému započtení do **systému polovičních příjmů**.

Zákon je stěžejním materiálem pro vypracování komparační studie práce. Vývoj úpravy tohoto typu daně byl blíže naznačen v kapitole o reformách na území Německa a následně jí více bude věnována kapitola o konstrukčních prvcích daně z příjmů právnických osob v Německu, tedy v kapitole čtvrté.

2.8.5 Živnostenská daň

Zajímavou daní, které podléhají veškeré subjekty provozující podnikatelskou a s tím související činnost na území Německa, tedy podléhají ji kromě ostatních všechny poplatníci daně korporátní, je tzv. živnostenská daň.

Z hlediska poplatníků nedochází k rozlišování na daňové rezidenty a nerezidenty, zdanění podléhají oba typy poplatníků, kteří mají stálou provozovnu v Německu.⁹⁰

Účelem této daně je **pokrytí nákladů na infrastrukturu**, které vznikají v souvislosti s provozováním podnikatelské činnosti na určitém území Německa.⁹¹

Daň je odváděna ze zisku společností, jedná se taktéž o daň postihující příjmy, jakožto i daň korporátní. Výše daňové povinnosti ze živnostenské daně je stanovena dle sazby uvedené v zákoně o živnostenské dani (Gewerbesteuergezet) a jejím vynásobením

⁹⁰ JESCH, Thomas A., Matthias KESTLER a Jones DAY. The German Trade Tax System: Structure and Recent Developments. *Venulex Legal Summaries*. 2003, p. 1-4. Dostupné z: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=23541961&lang=cs&site=ehost-live>, p. 1

⁹¹ JESCH, Thomas A., Matthias KESTLER a Jones DAY. The German Trade Tax System: Structure and Recent Developments. *Venulex Legal Summaries*. 2003, p. 1-4. Dostupné z: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=23541961&lang=cs&site=ehost-live>, p. 1

koeficientem, který je určen jednotlivými obcemi. Aktuální výše daňové sazby je 3,5%⁹². Výše koeficientu⁹³ se liší dle zvážení obcí, avšak pokud nedojde k určení koeficientu obcí, užije se jeho výše 200%, což způsobí výslednou sazbu živnostenské daně na úrovni 7%. Maximální výše koeficientu je stanovena na 490% což znamená, že se živnostenská daň může vyšplhat až na 17,15%. Výnos z této daně plyne do rozpočtů obcí.

2.8.6 Zdanění osobních příjmů

Daň z příjmů fyzických osob je spravována zákonem o dani z příjmů, v originále Einkommensteuergesetz (zkráceně EStG), z roku 2002. Na rozdíl od právních předpisů na území České republiky, nedochází k číslování zákonů a užívají se pro orientaci v zákonech jejich plné názvy, případně zkratky.

Zdanění na základě zákona EStG podléhají příjmy jednotlivců, případně i právnických osob, mezi které ale nespádají obchodní společnosti, jejichž zdanění příjmů je upravováno jiným zákonem. Právníckými osobami, jejichž zdanění příjmů spadá pod zákon EStG jsou⁹⁴:

- komanditní společnosti (Kommanditgesellschaften),
- neobchodní partnerství (Gesellschaften bürgerlichen rechts) a v neposlední řadě
- veřejné obchodní společnosti (Offene Handelsgesellschaften).

Právníckými osobami, které spadají pod režim daně z příjmů osobních, jsou osobní společnosti a partnerství. Odůvodněním, proč jsou i určité právnické osoby zdaňovány podle zákona EStG, je fakt, že zisk (případně ztráty) je přímo přerozdělován mezi společníky, kteří v partnerství vystupují. Avšak pro účely účetnictví a finančního výkaznictví se jedná i v případě těchto právnických osob o jednotné právnické osoby vystupující jako celek.⁹⁵

Poplatníky lze členit na daňové rezidenty a nerezidenty, ale zároveň je využíváno členění daňové povinnosti na omezenou a neomezenou.⁹⁶

⁹² § 11, odst. 2 GewStG

⁹³ KLABUSAYOVÁ, Hana. *Právní úprava korporátního zdanění vybraných zemí eurozóny*. Ostrava, 2012. Diplomová práce. Vysoká škola báňská - Technická univerzita Ostrava, Fakulta ekonomická. Katedra práva, s. 56

⁹⁴ WOLFF, Florian et al. *German Tax and Business Law*. Londýn: Sweet & Maxwell, 2005, 662 s. ISBN 9780421913301, p. 15

⁹⁵ WOLFF, Florian et al. *German Tax and Business Law*. Londýn: Sweet & Maxwell, 2005, 662 p. ISBN 9780421913301, p. 15

⁹⁶ WOLFF, Florian et al. *German Tax and Business Law*. Londýn: Sweet & Maxwell, 2005, 662 p. ISBN 9780421913301, p. 15-16

Daňoví rezidenti jsou povinni zdaňovat svůj příjem z celého světa, jedná se v jejich případě o neomezenou daňovou povinnost. V zákoně jsou přesně vymezeny, které příjmy podléhají zdanění dle zákona EStG. Pakliže subjektu plynou příjmy z jiných aktivit a událostí, než které jsou vymezeny zákonem, pak se řídí jinou právní úpravou nebo jsou od daně osvobozeny.

Podstatou úpravy **nerezidentů** je zdanění příjmů pouze ze zdrojů v Německu, v čem se úprava shoduje s úpravou českou.

Vedle omezené a neomezené daňové povinnosti se užívá ještě tzv. rozšířené omezené daňové povinnosti⁹⁷. Tahle povinnost se týká německých emigrantů, kteří opustili Německo do země, kde daňová povinnost je podstatně nižší.

Za zmínku v souvislosti s osobní daní stojí sazba daně, která je klouzavě progresivní a tedy odvislá od výše příjmů. Navíc je k dani připočtena solidární přírážka ve výši 5,5%.⁹⁸

2.9 Shrnutí kapitoly

V kapitole došlo k představení daňových soustav obou zemí a přiblížení uplatňovaných systému zdanění příjmů.

Hlavní rozdíl spatřuji v právní úpravě daní z příjmů, kdy u nás je uplatňován tzv. single tax law, kdežto v Německu úprava je provedena na základě tzv. separate tax law.

Co se týče přehlednosti, tak pro práci s právními předpisy pro poplatníky a jiné zainteresované osoby, je práce s jedním zákonem jednodušší. Z pohledu orientace se v předpise považuji za srozumitelnější německý systém úpravy. Avšak stále platí, že oba typy daní spolu úzce souvisí.

Ačkoliv došlo k seznámení se dvěma rozdílnými typy pohledů na daň z příjmů právnických osob, nelze opomenout fakt, že dnes se jedná už o zásadní daň, která zabezpečuje značné příjmy veřejným rozpočtům. Tvrzení o vysoké výnosnosti z daně bylo znázorněno daňovým mixem České republiky. Kapitola může být chápána i jako demonstrace důležitosti a podstaty daně z příjmů právnických osob.

⁹⁷ WOLFF, Florian et al. *German Tax and Business Law*. Londýn: Sweet & Maxwell, 2005, 662 p. ISBN 9780421913301, p. 16

⁹⁸ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vyd. Praha: Linde, 2013, 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0, s. 288

3 Konstrukční prvky daně z příjmů právnických osob v České republice a jejich analýza

Následující kapitola bude věnována konkrétním konstrukčním prvkům, které tvoří daň z příjmů právnických osob. Aby mohlo dojít k podrobné analýze právní úpravy daně a následné komparaci s úpravou německou, je tedy nezbytné se každému prvku věnovat jednotlivě. Kapitola je základním předpokladem pro naplnění cíle práce.

Na začátku kapitoly budou vymezeny obecné konstrukční prvky všech daní, tak jak jsou vymezeny z pohledu daňového práva. Následně dojde k jejich aplikaci přímo na daň z příjmů právnických osob v České republice a jejich analýze.

Při vymezení konkrétních konstrukčních prvků daně z příjmů právnických osob v České republice bude především vycházeno ze zákona č. 586/1992 Sb. O daních z příjmů platného pro rok 2014, pokud nebude přímo uvedeno jinak. Důvodem pro využití tohoto roku je datum zadání práce a druhým důvodem je rekodifikace soukromého práva v roce 2014, na kterou reagují právě i změny v daňových zákonech.

V rámci kapitoly bude představena též judikatura, která se k tématu váže a přiblíží situace z praxe, které mohou nastat.

Na závěr dojde ke shrnutí kapitoly a vytyčení jejich nejdůležitějších bodů.

3.1 Daň jako daňově právní vztah

Ačkoliv již došlo k vymezení pojmu daň, tedy co je jeho podstatou a jak jej můžeme definovat, abychom získali co nejpřesnější představu o obsahu pojmu, existuje vedle zmíněného i jiná možnost úhlu pohledu. Na daň lze pohlížet jako na specifický právní vztah se svými charakteristickými rysy.

Abychom mohli mluvit o daňově právním vztahu, musí existovat právní norma, která obsahuje daňově právní normu. Povinnost právní normy pro vznik právního vztahu je obecnou podmínkou pro všechna právní odvětví a typy právních vztahů. Důležité je, že se jedná o normu místně a časově platnou a účinnou. Aby mohlo skutečně dojít ke vzniku daňově právního vztahu, musí dojít k určitým skutečnostem, které jsou z hlediska práva významné.⁹⁹ Právní skutečnostmi jsou¹⁰⁰:

- **Právní jednání**, případně protiprávní jednání, jehož podstatou je postup subjektu v souladu, respektive v rozporu, s normami. Jednání jsou subjektivními právními skutečnostmi.
- **Události a stavy**. Událost dává vzniku, změně nebo zániku daňově právního vztahu a nedošlo k jejich vyvolání dotčenými subjekty.¹⁰¹ Pro představu se jedná například o případ smrti, právní událostí je i uplynutí času. Co se stavu týče, jedná se o protiprávní stav, na základě kterého je subjekt povinen napravit, případně odstranit jeho důsledky, nezávisle na jeho zavinění.¹⁰²

3.1.1 Rysy

Jakožto i jiné právní vztahy, tak i daňově právní se vyznačují specifickými rysy, kterými zde jsou:

- **Peněžní prostředky** jakožto předmět vztahu.
- **Majetkový aspekt vztahů** ve smyslu vzniku majetkové újmy nebo naopak majetkového výnosu subjektu.

⁹⁹ MRKÝVKA, Petr et al. *Finanční právo a finanční správa*. Brno: Masarykova univerzita, 2006, 404 s. ISBN 80-210-3578-1, s. 102

¹⁰⁰ RADVAN, Michal et al. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. 1. vyd. Brno: Doplněk, 2008. 512 s. ISBN 978-80-7239-230-8, s.32

¹⁰¹ RADVAN, Michal et al. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. 1. vyd. Brno: Doplněk, 2008. 512 s. ISBN 978-80-7239-230-8, s.32

¹⁰² MRKÝVKA, Petr et al. *Finanční právo a finanční správa*. Brno: Masarykova univerzita, 2006, 404 s. ISBN 80-210-3578-1, s. 104

- A v neposlední řadě jeho **mocenská povaha**, kde subjekty vztahu jsou v nerovném postavení. Jedním ze subjektů je určitá oprávněná veřejnoprávní korporace či stát, a dochází k využívání veřejnoprávního donucení.

Rysy charakteristické pro daňově právní vztahy jsou odlišujícím prvkem od ostatních právních vztahů.

3.2 Konstrukční prvky daně z obecného hlediska

Daně, tedy daňově právní vztahy, se skládají z jednotlivých částí, jednotlivých konstrukčních elementů. Následující tabulka uvádí možná členění konstrukčních prvků.

Tab. 3. 1 – Členění konstrukčních prvků daní

Základní struktura	Rozšířené členění	Konstrukce DPPPO dle platné právní úpravy
1. subjekt	1. subjekt daně	1. subjekt daně
2. předmět (objekt) daně	2. objekt daně	2. předmět daně
3. základ daně	3. základ daně	3. osvobození od daně
4. sazba daně	4. sazba daně	4. základ daně
5. splatnost daně	5. korekční prvky	5. sazba daně
	6. rozpočtové určení	6. zdaňovací období
	7. správce daní	7. slevy na dani
	8. podmínky placení	

Zdroj: Vlastní zpracování¹⁰³

Jak je v tabulce uvedeno (3.1), konstrukce daní může být rozlišně vymezena. Aktuální právní úprava daně z příjmů právnických osob je konstruována dle prvků uvedených v tabulce v totožném uspořádání, avšak v práci při analýze bude využito základní struktury s přidavkem korekčních prvků, které hrají důležitou roli v konstrukci daně z příjmů. Základní konstrukční prvky, které vymezuje Bakeš, spolu s korekčními prvky shledávám za nejdůležitější a nejvhodnější pro následnou mezinárodní komparaci.

¹⁰³ Základní struktura dle: BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7, s. 159

Rozšířené členění dle: MRKÝVKA, Petr et al. *Finanční právo a finanční správa*: 2. díl. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2004, 381 s. ISBN 80-210-3579-X., s. 9

Dle právní úpravy: ZDP

3.2.1 Subjekt daně

Subjektem je obecně osoba povinná ze zákona platit daň.¹⁰⁴ Osobou, která přímo odvádí a platí daň je poplatník daně.

Poplatníkem může být jak právnická, tak i fyzická osoba. V mnoha případech, především v rámci pracovně-právních vztahů, vystupuje jako subjekt daně další osoba, na kterou je uvalena povinnost daň odvést a tou je plátcе daně.

Ačkoliv v daňovém řádu je využito pojmů poplatník a plátcе, nenachází se zde jejich definice. Definice nalezneme pouze v předešlé úpravě, v zákoně č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, které byl právě daňovým řádem v roce 2011 nahrazen.

Poplatníkem daně dle zákona o správě daní a poplatků je osoba, jejíž příjmy, činnost nebo majetek podléhá dani.

Vedle toho **plátcem daně** je osoba, která správci daně odvádí vybranou či sraženou daň od poplatníků. Plátcе takto činí pod svou vlastní odpovědností.¹⁰⁵ S pojmem plátcе daně se však setkáváme konkrétně v zákoně o dani z příjmů, který vymezuje plátcе jako „osobu se sídlem nebo bydlištěm na území České republiky, která podle tohoto zákona je povinna odvést správci daně daň nebo zálohu na daň, které jsou vybrány od poplatníků nebo poplatníkům sraženy, nebo úhradu na zajištění daně.“¹⁰⁶

V dnešní platné právní úpravě v daňovém řádu¹⁰⁷ se subjektem daně rozumí osoba, kterou takto vymezuje zákon nebo osoba, kterou zákon označuje za poplatníka nebo plátcе daně.¹⁰⁸ Zároveň práva a povinnosti daňového subjektu plynou osobám, jež jsou ustanovené v zákoně a plní subjektům povinnosti. Těmito osobami jsou zejména **insolvenční a svěřenecký správce** nebo **osoba spravující pozůstalost**.¹⁰⁹

Dalšími osobami, které mohou v daňově právních vztazích vystupovat, jako daňové subjekty, jsou **daňoví ručitelé**. Jejich vymezení je dáno právní normou a přechází na ně daňová povinnost v případě, že plátcе či poplatník odmítá splnit svou daňovou povinnost.

¹⁰⁴ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7, s. 159

¹⁰⁵ § 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (zrušen ke dni 1. 1. 2011)

¹⁰⁶ § 38c ZDP

¹⁰⁷ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dál „DŘ ČR“)

¹⁰⁸ § 20 odst. 1. DŘ ČR

¹⁰⁹ § 20 odst. 3 DŘ ČR

Mezi ručitelem a poplatníkem či plátcem, za kterého ručí, existuje určitý vztah nebo zde existuje vztah k předmětu zdanění.¹¹⁰

Výše zmínění tvoří skupinu subjektů daně. Správce daně je subjektem, který daňové plnění po daňovém subjektu vyžaduje a přijímá, avšak on sám subjektem daně není.

3.2.2 Objekt daně

Objektem daně se rozumí hmotně právní skutečnost, na kterou se váže daňová povinnost. V samostatném názvu daňového zákona se většinou setkáváme s tímto objektem, jako například u zákona č. 586/1992 Sb, o daních z příjmů. Objektem u této daně jsou příjmy. Synonymem k pojmu objekt daně je možná častěji veřejností využíván pojem předmět daně.

3.2.3 Základ daně

Ze základu daně se vyměřuje samostatná výše daně. Jedná se o kvantitativní vymezení objektu daně. Základ daně vymezuje, z čeho dojde k vyměření daně. K tomuto vyměření může docházet mnoha způsoby, jako například podle hrubé mzdy nebo z účetní závěrky poplatníka apod.¹¹¹ Setkat se můžeme ale i s dvěma výjimečnými případy základu daně, kdy dojde ke stanovení daňového minima¹¹² a těmi jsou:

- **sensu largo** tzn. stanovení pevné částky, která snižuje výši daně nebo základu daně,
- **sensu stricto** tzn. stanovení mezní velikost daňového základu, kdy pod tuto hranici daň nebude vybírána.

Vyjádření základu daně může být provedeno v peněžních jednotkách, v případě tzv. daní specifických nebo v naturáliích, v případě daní valorických¹¹³. Pro zjištění základu daní důchodového typu, kterou je daň z příjmů právnických osob, nesmí být opomenuto započíst připočitatelné položky, případně odečíst odpočitatelné položky. Stejného postupu se využívá i u daní výnosového typu.¹¹⁴

¹¹⁰ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7, s.160

¹¹¹ RADVAN, Michal et al. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. 1. vyd. Brno: Doplněk, 2008. 512 s. ISBN 978-80-7239-230-8, s. 34

¹¹² MRKÝVKA, Petr et al. *Finanční právo a finanční správa*: 2. díl. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2004, 381 s. ISBN 80-210-3579-X., str. 10

¹¹³ Valorické daně reagují na inflaci. V případě inflace roste i daňová povinnost.

¹¹⁴ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7, s.160

Porovnání daňového základu v mezinárodním měřítku není jednoduché. Díky rozdílným možnostem úlev na dani, rozdílnému pojetí odpisů a například rozdílné úpravě daňově uznatelných nákladů.¹¹⁵ V práci se proto v komparační části bude především důraz kladen na postup jeho určení v obou zemích.

3.2.4 Sazba daně

Konkrétní výše daně je vypočítávána na základě sazby daně. Jedná se o element, kterým se ze základu daně spočítá samostatná výše daně ve vztahu k základu daně. Druhy sazeb lze členit¹¹⁶ na:

- **pevné sazby**, které nezohledňují kvantitu základu daně a vymezují daň pevnou částkou. Pevné sazby vychází z daňového základu vyjádřeného v jiných jednotkách, nežli hodnotových např. tuny, čtvereční metry apod., její využití platí pro zjištění výše daní valorických.
- **procentní sazby** vyjadřující daň ze základu daně procentem. Procentní sazby mohou být *lineárního charakteru* (jednotné procentní zatížení pro různé výše základu daně), *progresivního charakteru* (s rostoucím základem daně bude využito pro výpočet daně vyšší procento sazby daně) a *degresivního charakteru* (s rostoucí výší základu daně se pro výpočet daně využije nižšího procenta).

Progresivní typy sazeb se dále rozlišují na **progresivně klouzavé** a **progresivně stupňovité**.¹¹⁷ Jejich rozdíl je dán v dopadu na daň při přechodu z jednoho daňového pásma do druhého. Progresivní klouzavé sazby využívají pozvolného přestupu z pásma do pásma, tudíž dochází k mírnému zvýšení daně. Naopak stupňovitý typ progresivních sazeb způsobí znatelný nárůst v dani při přestupu. Příčinou rozdílných dopadů je postup, kterého je využíváno. Při klouzavé sazbě daně se tato zvýšená sazba využije pouze na určitou část základu daně, a to právě na tu, která přesahuje předchozí daňové pásmo. Přičemž u stupňovitého je vyšší sazba použita na celý základ daně.

Dále pak je lze členit sazby na **sazby daně dány jednotně** pro všechny rozdílné typy předmětu daně. Roli zde nehraje ani typ subjektu daně. Příkladem je daň z příjmů fyzických

¹¹⁵ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, c2009, 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9, s. 61

¹¹⁶ MRKÝVKA, Petr et al. *Finanční právo a finanční správa*: 2. díl. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2004, 381 s. ISBN 80-210-3579-X, s. 10

¹¹⁷ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7, s. 161

osob, kde pro všechny daňové poplatníky je dána sazba daně 15%.¹¹⁸ Pro určení výše daně z příjmů právnických osob se používá **tzv. diferencovaná sazba**, tzn. existenci rozdílné výše sazby pro rozdílné daňové subjekty.

a) Dopad sazby daně na poplatníka

Důležité si je zde uvědomit dopady sazeb na daňovou povinnost a na subjekty daně. Například pro výpočet výše daně z příjmů v ČR se využívá procentní lineární sazby. Při hodnocení dopadu daně na poplatníka by se nemělo usuzovat pouze podle zákonné sazby. Ačkoliv sazba daně je lineární, její dopad může být daleko znatelnější na poplatníky, jejichž základ daně je vyšší. Daň se pak stává progresivní, ačkoliv využitá sazba daně pro výpočet daňové povinnosti byla dána lineárně v procentech.¹¹⁹ Mluvíme zde o progresivitě daňové sazby. Navíc existuje tzv. solidární zvýšení daně¹²⁰ například u daně z příjmů fyzických osob, které taktéž působí na výslednou daňovou povinnost progresivně.

b) Průměrná a efektivní daňová sazba

Pro výpočet dopadu daně na poplatníka lze tedy využít **progresivity daňové sazby** a to na základě průměrné daňové sazby, nebo pro mezinárodní srovnání vhodnější efektivní daňové sazby. V případě průměrné sazby dochází ke zjištění, jak velký podíl na základu daně tvoří výsledná daň. Rostoucí průměrná sazba daně vypovídá o progresivní dani. Naopak klesající průměrná daňová sazba vypovídá o degresivní dani. Jelikož se využívá k jejímu výpočtu základ daně, který značně závisí na zákonné úpravě tvorby základu daně, pro mezinárodní srovnání je vhodnější využít tzv. efektivní daňovou sazbu. Efektivní daňová sazba pracuje např. se ziskem produkovaným podnikatelským subjektem.¹²¹

Při mezinárodním srovnávání je třeba ale dbát stejného postupu při určení sazby a také je důležité si uvědomit, že výsledek komparace nelze považovat za absolutní pravdu, především pokud srovnáváme dopad sazby na právnické osoby například působící v jiném odvětví.

3.2.5 Korekční prvky

Korekčními prvky při vyměřování daně jsou:

¹¹⁸ § 16 ZDP

¹¹⁹ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX, 2014. 392 s. ISBN 978-80-87480-23-6, s. 51

¹²⁰ §16a) ZDP

¹²¹ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX, 2014. 392 s. ISBN 978-80-87480-23-6, s. 34

- osvobození od daně,
- zvýšení daně,
- slevy na dani,
- daňové úlevy.

Korekční prvky umožňují změnit výši vyměřené daně. Jejich využití je prováděno v souladu s danou právní úpravou daně, přímo ze zákona, nebo na základě individuálního správního aktu správce daně.¹²² Jedná se o mechanismy, díky kterým může dojít ke zmírnění dopadu zákona na konkrétní osobu. Významným prvkem jsou právě při výpočtu důchodových a výnosových daní.

3.2.6 Splatnost daně

Daně musí být zaplacený do určitého okamžiku, tzn. termínu splatnosti daně. Daně mohou být splatné ke dni anebo k určitému období danému lhůtou. Co se týká daní důchodového typu, je pro ně typické, že k jejich placení nedochází jednorázově, ale daň je odváděna v průběhu zdaňovacího období a to ve formě záloh. Zálohy například u daně z příjmů právnických osob vycházejí z předchozí známé daňové povinnosti, která určí jejich výši i jejich četnost výběru v průběhu období.

Znakem splatnosti daní je, že v případě jejich nedodržení dopadají na poplatníka sankce, jejichž účelem je potrestat poplatníka za nedodržení pravidel daných zákonem a snaha o prevenci proti budoucímu stejnému jednání.

¹²² MRKÝVKA, Petr et al. *Finanční právo a finanční správa*: 2. díl. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2004, 381 s. ISBN 80-210-3579-X., str. 10

Konstrukční prvky daně z příjmů PO v České republice

3.3 Subjekt daně

Daňovému subjektu daně z příjmů právnických osob jsou věnovány ustanovení paragrafu 17 a 17a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

V zákoně je využito pozitivního vymezení poplatníků daně, tj. nalezneme zde výpis subjektů, kterých se zákon týká. K negativnímu vymezení, tzn. k vymezení, kdo poplatníkem není, dochází pouze u veřejně prospěšných poplatníků.

3.3.1 Poplatníci daně

Poplatníky daně tedy jsou:

- právnické osoby,
- organizační složky státu,
- podílové fondy,
- podfondy akciových společností,
- fondy penzijních společností a
- jednotky dle právního řádu republiky označené poplatníky daně z příjmů právnických osob.¹²³

Z vymezení je hned na první pohled zřetelné, že poplatníky jsou právnické osoby, tedy především společnosti zapsané v obchodním rejstříku jako např. akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným a jiné obchodní korporace. Nutno zde podotknout, že právníky osobami nejsou jen osoby zapsané v obchodním rejstříku, ale spadají sem i osoby vznikající například zřízením státní správy nebo obcí (příspěvkové organizace), případně zápisem na základě registrace Ministerstva vnitra (občanská sdružení), na základě zvláštního zákona jako v případě České televize, která vznikla na základě zákona č. 483/1991 Sb., o České televizi, a jinými způsoby.¹²⁴

Vedle tedy zmíněných právnických osob jsou poplatníky také výše vymezené fondy, podfondy, organizační složky státu apod. V zákoně je vymezeno přesně, kterých fondů se zdanění na základě zákona o daních z příjmů týká, například svěrečné fondy dle

¹²³ § 17 ZDP

¹²⁴ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7, s. 21

občanského zákoníku¹²⁵. V případě podílových fondů se jedná o ty, které jsou zřízeny podle zákona týkajícího se investičních společností a fondů¹²⁶. Příčinnou bližšího vymezení jednotlivých fondů je požadavek zamezení využívání 5% sazby¹²⁷ pro zdanění investičních fondů, které nyní podléhají pouze ty fondy, které splňují podmínky tzv. základního investičního fondu.

Posledními uvedenými poplatníky jsou **jednotky** označené jako poplatníci daně právním řádem státu zřízení. Z formulace lze vyvodit, že se jedná o poplatníky zřízené v jiném státě nežli v České republice. Důvodem¹²⁸ pro tohle obecné vymezení posledního typu poplatníka je fakt, že v případě daňových nerezidentů může být použita jiná terminologie, která se neshoduje s naší terminologií. Smyslem definice je postihnoutí všech daňových poplatníků, aby nedocházelo k daňovým únikům.

Poplatníci mohou být **členění z hlediska sídla či místa vedení** na daňové rezidenty a nerezidenty. Ačkoliv pojmy byly běžně užívané již dříve, teprve od roku 2014 se taktéž vyskytují v zákoně o daních z příjmů, což určitě zjednoduší odkazování v zákoně a dopomůže i k rychlejší orientaci. Zákony by měly být tvořeny především pro zainteresované subjekty, tudíž zahrnutí obecně užívaných pojmů do právních předpisů považuji za pozitivum.

Za daňové rezidenty jsou považováni veškerí poplatníci se sídlem případně místem vedení na území České republiky. Zdanění podléhají veškeré příjmy, jak ze zdrojů v tuzemsku, tak i ze zdrojů ze zahraničí. Novinkou v úpravě účinné od roku 2014 je dodatek, že pokud je poplatník založen případně zřízen podle právních předpisů ČR a není právnickou osobou, území České republiky je považováno za místo jeho sídla. Ustanovení se týká fondů jako podílových společností, společností penzijních a fondů svěřeneckých, u kterých nelze jednoznačně určit sídlo.

Příjmy **daňových nerezidentů**, tedy těch poplatníků se sídlem či místem vedení mimo území ČR, podléhají taktéž zdanění podle zákona o daních z příjmů, avšak pouze ty příjmy, které plynou ze zdrojů v České republice.

¹²⁵ § 1448 - § 1474 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

¹²⁶ Zákon č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, ve znění pozdějších předpisů

¹²⁷ Informace o úpravě zdanění investičních fondů. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 2015-03-16]. Dostupné z: www.mfcr.cz/.../Dane_Prehled_2014-09-09_RHSD-investicni-fondy.pdf

¹²⁸ Důvodová zpráva k návrhu změny daňových zákonů. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 2015-03-05]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2013/ministerstvo-financi-predlozilo-poslanec-12011>, s. 286

3.3.2 Veřejně prospěšný poplatník

S účinností od 1. 1. 2014 dochází v zákoně k vymezení tzv. veřejně prospěšného poplatníka. Ustanovení § 17a vymezuje veřejně prospěšného poplatníka jako *poplatníka, který v souladu se svým zakladatelským právním jednáním, statutem, stanovami, zákonem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním.*¹²⁹

Zároveň je použito **negativního vymezení veřejně prospěšného poplatníka**, např. není jím obchodní korporace, Česká televize, zdravotní pojišťovna a další.¹³⁰

Ze samotného ustanovení v zákoně není zcela zřetelné, kdo tedy konkrétně je veřejně prospěšným poplatníkem. Je důležité proto zdůraznit, že institut tohoto typu poplatníka je reakcí na úpravu v novém občanském zákoníku, který nově upravuje co je veřejnou prospěšností.¹³¹

Veřejně prospěšným poplatníkem jsou tedy ty právnické osoby, jež svou činností **přispívají k obecnému blahu společnosti**. Tato činnost nesmí být v rozporu se zákonem, se zakladatelským právním jednáním a ani s rozhodnutím vydaným orgánem veřejné moci.¹³² Jinými slovy se jedná o dříve označované neziskové organizace, které dnes zastřešuje pojmenování veřejně prospěšný poplatník.

Důležitou poznámkou k veřejné prospěšnosti je, že není spjata s právní formou organizace, tudíž může se jednat jak o akciovou společnost či společnost s ručením omezeným apod. Samostatné vymezení těchto právnických osob v zákoně o daních z příjmů je předzvěstí zvláštního postavení oproti poplatníkům, které nevykonávají veřejně prospěšnou činnost.

¹²⁹ § 17a odst. 1 ZDP

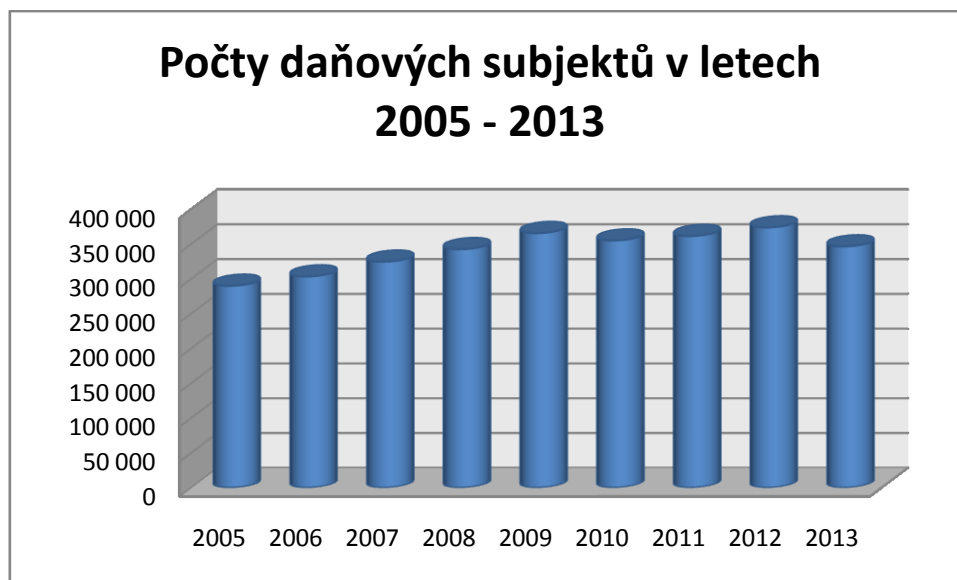
¹³⁰ Viz.: § 17a odst. 2 ZDP

¹³¹ § 146 - § 150 zákona č. 89/2012 Sb. Občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

¹³² Důvodová zpráva k návrhu změny daňových zákonů. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 2015-03-05]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2013/ministerstvo-financi-predlozilo-poslanec-12011>, s. 247

3.3.3 Počet daňových subjektů

Graf 3. 1 – Počet daňových subjektů v letech 2005 – 2013 (ČR)



Zdroj: Vlastní zpracování dle údajů zveřejněných na stránkách Finanční správy¹³³

Graf (3.1) uvádí počty daňových přiznání k dani z PPO v letech 2005 až 2013. Grafickým znázorněním je dokázána stále vyšší důležitost daně v daňové soustavě České republiky, neboť počet subjektů stále roste, což zároveň znamená větší příliv příjmů do veřejných rozpočtů z této daně. Například v roce 2013 je zaznamenán sice pokles oproti předchozímu roku v počtu subjektů, avšak ve výsledku oproti roku 2005, je v roce 2013 počet stále vyšší.

3.3.4 Zhodnocení úpravy

Následující tabulka (3.2) v sobě zahrnuje všechny výše, méně či podrobněji, uvedené výhody a nevýhody vymezení prvku daňový subjekt.

Tab. 3. 2 – Zhodnocení konstrukčního prvku subjekt daně

Výhody	Nevýhody
zavedení pojmů daňový rezident/nerezident	způsob vymezení veřejně prospěšného poplatníka a neuvedení možnosti se nechat registrovat, případně se neregistrovat

¹³³ Údaje z daňových přiznání: Počet daňových přiznání (DAP) k 16. 9. 2014. *Finanční správa* [online]. [cit. 2015-03-16]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-danovych-priznani>

přehledná úprava	chybějící negativního vymezení poplatníků daní dle §17, především fondů
odkazování na upravující právní předpisy u fondů	absence vymezení pojmu „základní investiční fond“
zahrnutí investičních fondů mezi poplatníky	

Zdroj: Vlastní zpracování

3.4 Předmět daně

Předmětu zdanění jsou věnovány celkem tři paragrafy ZDP, z nichž dva upravují speciální oblast předmětu zdanění a to, co se týče veřejně prospěšných poplatníků, dříve označované jako neziskové organizace, a osobních obchodních společností a jejich společníků. Poplatníci, jichž se týká speciální úprava o předmětu daně, nejprve při postupu postupují dle obecné úpravy a následně dle speciální.

Z obecného vymezení „*předmětem daně jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li stanoveno jinak.*“¹³⁴ Jedná se o jedinou větu v obecné části, která upravuje co je předmětem zdanění.

3.4.1 Negativní vymezení

Následně je uveden výčet těch příjmů, které zdanění dle tohoto zákona nepodléhají. V případě tohoto vymezení je hojně využíváno odkazů na jiné právní předpisy, které upravují danou oblast. Příkladem jsou příjmy úložišť radioaktivních odpadů, které jim plynou z vlastní činnosti, kde je uveden odkaz na zákon č. 18/1997 Sb., o mírovém využívání jaderné energie a ionizujícího záření a o změně a doplnění některých zákonů, tzv. atomový zákon.

Svěřenecké fondy byly v předchozí kapitole vymezené jako subjekty daně z příjmů, mezi zdanitelné příjmy ovšem nespádají vklady do svěřeneckého fondu, jak je uvedeno v ustanovení §18e.

Dále pak je blíže vymezeno, které příjmy zde nespádají, které byly **dříve upravovány zákonem o dani dědické a darovací**. V případě pojišťoven se setkáváme s výčtem příjmů

¹³⁴ § 18 ZDP

nezdanitelných dle této daně, jako například příjmy plynoucí z pokut pojištěnců či plátců pojistného.¹³⁵

Zdanění nepodléhají ani příjmy z dotací, příspěvků na správu domu a pozemku vlastníky ani příjmy z úhrad z užívání bytu či nebytových prostor u společenství vlastníků jednotek. **Společenství vlastníků jednotek** dříve bylo považováno za neziskovou organizaci a týkali se jich tedy všechny úlevy z toho plynoucí¹³⁶. Od roku 2014 již za neziskovou neboli nově veřejně prospěšnou společnost, nejsou společenství vlastníků jednotek považovány, a tak nemohou uplatňovat těchto výhod. Pro zmírnění dopadu zdanění dle postavení běžného poplatníka daně dochází k odejmutí zmíněných příjmů z předmětu zdanění.

Dle občanského zákoníku společenství vlastníků je právnickou osobou, která vzhledem ke svému účelu zajištění a správu domů a pozemků, nemá povoleno podnikat ani vykonávat jinou činnost, byť nepřímo s podnikáním související.¹³⁷

3.4.2 Zvláštní ustanovení o předmětu daně

Ve speciální úpravě předmětu daně **veřejně prospěšných poplatníků** je vymezeno, co předmětem daně není a co naopak je vždy. Vždy například zdanění podléhat budou **příjmy z reklamy, z členského příspěvku, z úroků a z nájemného vyjma pronájmu státního majetku**.¹³⁸ Z hlediska podstaty veřejně prospěšných poplatníků je tohle ustanovení zcela logické, neboť se jedná o příjmy, které poplatníkovi neplynou z jeho veřejně prospěšné činnosti.

Speciální úprava je vymezena i pro **osobní obchodní společnosti a jejich společníky**. Zajímavým faktem je, že společníci veřejných obchodních společností a komplementáři komanditních společností zdaňují příjmy společnosti, ne ze společnosti. Rozdílnost zde je od kapitálových obchodních společností, kdy například zisk akciových společností je nejprve zdaněn na úrovni společnosti a následně akcionáři zdaňují dividendy pod režimem srážkové daně, jakožto zdanění příjmů fyzických osob.

¹³⁵ § 18 odst. 2 písm. g) ZDP

¹³⁶ Důvodová zpráva k návrhu změny daňových zákonů. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 2015-01-31]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2013/ministerstvo-financi-predlozilo-poslanec-12011>, s. 289

¹³⁷ § 1194 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

¹³⁸ § 18a odst. 2 ZDP

3.4.3 Zhodnocení úpravy

Zákonná úprava je přehledně strukturovaná. Její podstatou je především v obecném ustanovení předmětu jeho negativní vymezení. Vhodně hodnotím tohle vymezení především, co se týká zdravotních pojišťoven a svěřeneckých fondů. Za pozitivní považuji, že zákon neopomněl novou úpravu společenství vlastníků, kteří již nejsou, použijí-li starého pojmenování, neziskovou organizací, ale i přesto zdanění nespádají příjmy například z dotací.

3.5 Základ daně

Pro stanovení výše základu daně se užije především část zákona věnovaná společným ustanovením, kde je vymezen postup při stanovení základu daně a odčitatelné a připočitatelné položky, které základ snižují, případně zvýší.

Dle obecného vymezení je základ **daně tvořen těmi příjmy, které převyšují výdaje**. Při stanovení příjmů a výdajů je nezbytné dbát jejich věcné a časové souvislosti pro konkrétní daňové období. Samozřejmě do základu daně nejsou započítávány **příjmy od zdanění osvobozeny**, případně, které ani **předmětem zdanění nejsou**. Pro poplatníky vedoucí účetnictví jsou příjmy jejich výnosy a naopak výdaji jejich náklady.¹³⁹

3.5.1 Postup určení

Při stanovení základu daně se postupuje odlišně a to v návaznosti na to, zdali právnická osoba vede účetnictví či nikoliv.¹⁴⁰ Poplatníci, kteří vedou účetnictví podle:

- zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, při stanovení základu daně vychází **z hospodářského výsledku** uvedeného ve výkazu zisku a ztrát, bez ohledu na mezinárodní účetní standardy.
- Dále pak mohou poplatníci sestavovat účetní závěrku dle Mezinárodních účetních standardů. Při stanovení základu daně, tedy ke zjištění výsledku hospodaření, budou tihle poplatníci vycházet ze zvláštních právních předpisů.¹⁴¹

¹³⁹ § 23 ZDP

Bliže k problematice příjmů a výdajů – Důvodová zpráva k návrhu změny daňových zákonů. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 2015-01-31]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2013/ministerstvo-financi-predlozilo-poslanec-12011>, s. 313

¹⁴⁰ § 23 odst. 2. zákona č. 586/1992 Sb. O daních z příjmů

¹⁴¹ Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví,

Vyhláška č. 501/2002 Sb., pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi,

Vyhlášky č. 502/2002 Sb., pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami.

V případě poplatníků nevedoucích účetnictví, základem daně je **rozdíl jejich příjmů a výdajů**.

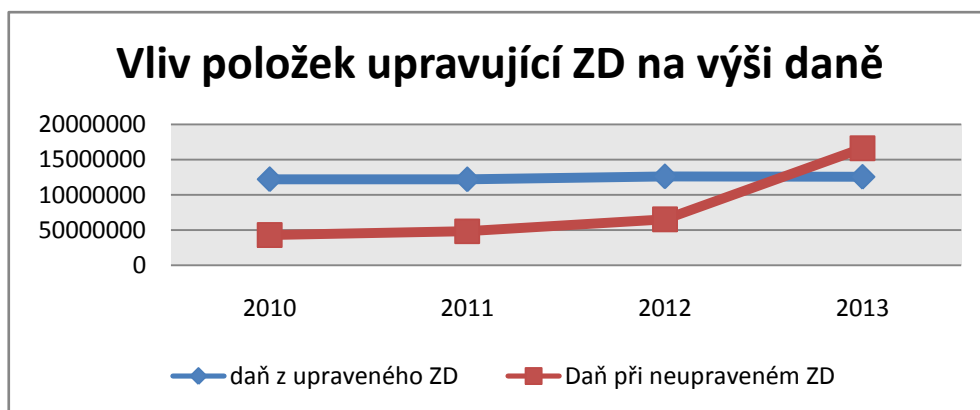
Dále pak se výsledek hospodaření, případně rozdíl mezi příjmy a výdaji, upravuje o určité částky, které jsou vymezeny zákonem.¹⁴² Jedná se o částky povinně zvyšující VH, povinně snižující a ty, které poplatník může využít ke snížení. Zvýšit jej subjekt musí například o částky, které příjmy neoprávněně zkracují, o přijaté smluvní pokuty, a jiné. Příkladem příjmů neoprávněně zkracujících základ daně jsou příjmy ze zahraničí, které nebyly započteny, tudíž ani zaúčtovány.

Základ daně se po započtení položek upravujících základ daně zaokrouhluje na celé tisíce Kč dolů.¹⁴³

3.5.2 Položky odpočitatelné a připočitatelné od ZD

Položky, kterými dochází ke snížení či zvýšení základu daně jsou taktéž vymezené v zákoně. Vzhledem k tomu, že položky neupravují vypočtenou daň, ale základ daně, jsou součástí podkapitoly o základu daně a ne v podkapitole o korekčních prvcích.

Graf 3. 2 – Vliv položek upravujících ZD na výši daně



Zdroj: Vlastní zpracování dle údajů publikovaných Finanční správou ČR¹⁴⁴

¹⁴² § 23 odst. 3 ZDP

¹⁴³ § 20 odst. 11 ZDP

¹⁴⁴ Údaje z daňových přiznání: Vybrané údaje z daňových přiznání daně z příjmů právnických osob. *Finanční správa* [online]. [cit. 2015-03-15]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-danovych-priznani>

Odpočitatelnou položkou¹⁴⁵ je například ztráta vykázána v předchozím zdaňovacím období, odpočet na podporu výzkumu a vývoje, hodnota bezúplatného plnění, kterou poplatník poskytl určitým subjektům, například obcím, na ochranu zvířat, financování kultury aj.

Graf (3.2) znázorňuje, jak se vyvíjela daň vypočtená ze základu daně upraveného o odčitatelné a připočitatelné položky v letech 2010 až 2013, z řádku 290 daňového přiznání k DzPPO (viz příloha č. 2). Zároveň je tato daň porovnána s výší daně, která by byla, kdyby základ daně nebyl nijak upravený a byl by použit pro zjištění výše daně výsledek hospodaření, případně rozdíl mezi výši příjmů a výdajů.

Příčinnou pro vybrání let 2010 - 2013 je zákonem stanovená sazba daně 19%, která je stanovená od roku 2010 a je stejná pro všechny uvedené roky.

V roce 2010 díky úpravám základu daně došlo k jejímu navýšení o 184%. V roce 2013 základ daně byl více ovlivněn odpočitatelnými položkami a její výše byla snížena o 25% oproti výši, kterou by měla bez upravujících položek.

Na základě grafického znázornění vývoje výše daně před započtením slev na dani lze soudit, že položky snižující případně zvyšující základ daně, tedy jejich zákonná úprava, má zásadní vliv výslednou daňovou povinnost poplatníků. Jedná se o nástroj, díky kterému se zákonodárci snaží udržet zdanění právnických osob na stabilní rovině, což také můžeme v grafu sledovat.

3.5.3 Samostatný základ daně

Platby plynoucí poplatníkovi daně z příjmů právnických osob ve formě dividend, podílů na zisku, vypořádacích podílů, podílů z likvidačních zůstatků, a jiných forem příjmů stejné podstaty, včetně výše daně, která byla daňovým rezidentům sražena v zahraničí, se započítávají do samostatného základu daně.

3.5.4 Shrnutí úpravy o základu daně

Co se týče právní úpravy základu daně z příjmů právnických osob, hodnotím jej za nepřehledný. V zákoně je použito mnoho paragrafů, které se týkají tohoto konstrukčního prvku, a které nejsou za sebou logicky uspořádány. V části o právnických osobách je vymezen §20 nazvaný základ daně a položky snižující základ daně. Hned zde ale budeme

¹⁴⁵ §20 a §34 ZDP

odkázání na další paragraf, podle kterého se má postupovat při postupu zjištění jeho výše, a to §34.

Co se týká položek, které snižují nebo zvyšují základ daně a položek odpočitatelných a připočitatelných, za vhodnější bych považovala variantu, aby byly vymezeny postupně a v návaznosti jednoho na druhém. Opět zde zainteresovaný subjekt musí „listovat“ v zákoně a vracet se ze strany na stranu, aby se zorientoval, která ustanovení jsou pro něj důležitá a která ne, a tudíž která ovlivní jeho základ daně a která nikoliv.

Zároveň z hlediska vlivu na výslednou daň jsou položky upravující ZD mocným nástrojem, kterého se využívá k zabezpečení stabilního příjmu veřejným rozpočtům, jak bylo naznačeno grafickým znázorněním.

3.6 Korekční prvky daně

3.6.1 Osvobození od daně

U daní přímých důchodových se značně využívá ustanovení o osvobození od daně. Zákon využívá **taxativního výčtu** příjmů, které jsou od zdanění osvobozeny. Mezi ně například členské příspěvky přijaté na základě stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin odborovými organizacemi, profesními komorami, kde není povinné členství aj. Profesní komorou, jejíž příjmy však nejsou osvobozeny, je hospodářská komora České republiky a Agrární komory České republiky. Dále pak jsou osvobozeny například:

- „*příjmy České národní banky a příjem Fondu pojištění vkladů,*
- *výnosy kostelních sbírek, příjmy za církevní úkony a příspěvky členů registrovaných církví a náboženských společností,*
- *podíly na zisku tichého společníka z účasti na podnikání, pokud jsou použity k doplnění vkladu sníženého o podíly na ztrátách do původní výše.*“¹⁴⁶

Vzhledem k inkorporaci daně darovací a dědické se od daně osvobozují také například příjmy, které právnická osoba nabyла z dědictví. V důsledku toho, že dědictví právnických osob není až tak častým jevem¹⁴⁷, je uplatněno univerzálního osvobození od daně těchto příjmů. Stejně tak je tomu u osvobození příjmů plynoucích z bezúplatného nabytí darováním

¹⁴⁶ §19 ZDP

¹⁴⁷ Důvodová zpráva k návrhu změny daňových zákonů. Ministerstvo financí České republiky [online]. [cit. 2015-03-10]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2013/ministerstvo-financi-predlozilo-poslanec-12011>, s. 300

a to u veřejně prospěšných poplatníků, pokud tyto dary použijí pro svou veřejně prospěšnou činnost.

3.6.2 Sleva na dani¹⁴⁸

Při splnění zákonem daných podmínek, a to jak zákonem o dani z příjmů, tak zvláštních právních předpisů, na které zákon odkazuje, mohou poplatníci uplatnit například následující slevy na dani:

- 18 000 Kč za každého zdravotně postiženého zaměstnance,
- 60 000 Kč za každého těžce zdravotně postiženého zaměstnance,
- ve výši daňové povinnosti v případě poplatníků, jež zahájili podnikání díky příslibu investiční pobídky a kteří jsou jako poplatníci daně z příjmů PO registrováni.

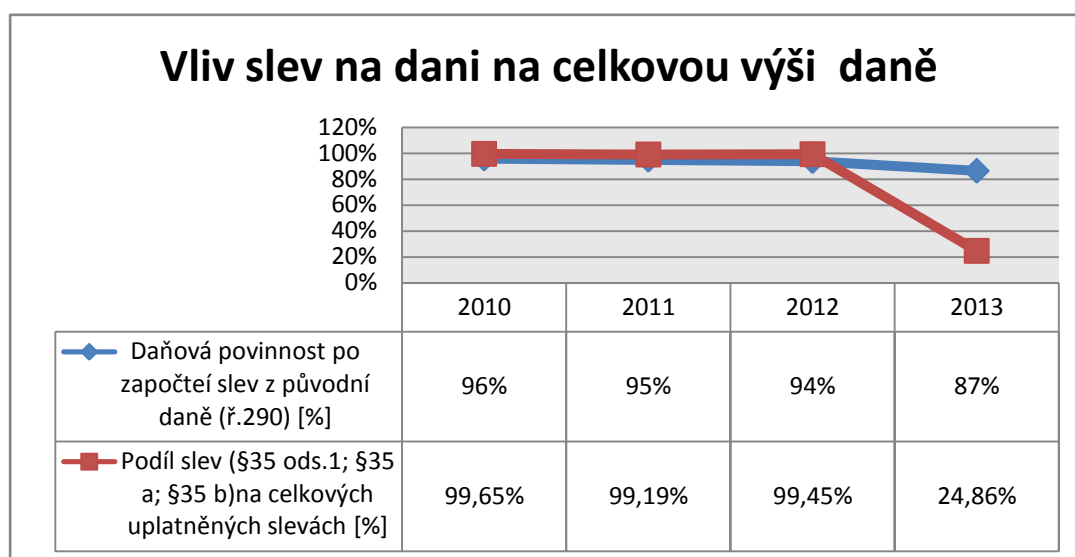
Možnost slev na dani je pro právnické osoby motivací k zaměstnávání zdravotně postižených zaměstnanců a jejich pomoci jim tak začlenit se do společnosti. Jedná o jedince, kteří se potýkají s horší možností uplatnění se na trhu práce. V případě investičních pobídek se jedná především o motivaci k tvorbě nových pracovních míst a tedy snaha o snižování nezaměstnanosti.

V případě uplatňování těchto typů slev je důležité pozorně si projít veškeré podmínky pro uplatnění této slevy, aby nedošlo k nedorozumění či protiprávnímu uplatnění slevy ze strany poplatníka daně.

Možnost uplatňovat slevy je pro poplatníky jistě lákavá, ačkoliv jejich zákonem upravená výše je diskutabilní. Vhodnost úpravy jednotlivých výší slev jako například slevy za zdravotně postižené zaměstnance, není smyslem této práce.

¹⁴⁸ §35, 35a a 35b ZDP

Graf 3. 3 – Vliv slev na dani na celkovou výši daně



Zdroj: Vlastní zpracování dle údajů publikovaných Finanční správou ČR¹⁴⁹

Grafickým znázorněním (3.3) je představeno, jak výše všech uplatněných slev, uvedených v daňových přiznáních v jednotlivých letech, ovlivní výši konečné daně. Je z grafu zřejmé, že konečný vliv na daň není až tak vysoký. V letech 2010 až 2012 došlo ke snížení daně díky uplatněným slevám pouze zaokrouhleně o 5%. Největšího vlivu z uvedených let je zaznamenán v roce 2013, kde došlo ke snížení daně o 13%. Zároveň v tomto roce prudce klesl podíl slev dle §35 odstavce prvního, tedy slev ze zaměstnávání zdravotně postižených zaměstnanců, a §35 a §35b, tedy slev z titulu investičních pobídek na celkových uplatněných slevách. Celková výše těchto slev se nijak zvlášť oproti letům předešlým nezměnila, avšak došlo k výraznému nárůstu slev uplatněných na registrační pokladny, což způsobilo tento prudký pokles.

3.6.3 Judikatura

Při výkladu jednotlivých ustanovení zákona se může stát, že dojde k pochybení. K pochybení může dojít z obou stran, jak ze strany daňového poplatníka, tak ze strany správce daně.

¹⁴⁹ Údaje z daňových přiznání: Vybrané údaje z daňových přiznání daně z příjmů právnických osob. *Finanční správa* [online]. [cit. 2015-03-15]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-danovych-priznani>

a) Sleva na dani z titulu investiční pobídky¹⁵⁰

Sleva z titulu investiční pobídky se řídí mimo jiné §35b zákona o daních z příjmů. Došlo k situaci, kdy poplatník, kterému bylo vydáno rozhodnutí o příslibu investiční pobídky v roce 2002, uplatnil poprvé slevu na dani v roce 2007. Finanční ředitelství pro hl. město Prahu uplatnění slevy vyhodnotilo jako nezákonné a poplatníkovi ji nepřiznalo. Poplatník dle něj splnil podmínky pro uplatnění slevy již v roce 2001 díky kolaudaci objektu¹⁵¹, a tudíž posledním možným rokem pro uplatnění této slevy byl rok 2005, s odkazem na §35b odst. 4. zákona o daních z příjmů.

Městský soud, který případ posuzoval, dal za pravdu Finančnímu ředitelství. Nejvyšší správní soud dal oběma úřadům za pravdu, co se týkalo určení prvního roku, kdy mohlo být čerpáno slevy, avšak s odkazem na §35b ZDP se neztotožnil.

Ve zmíněném odstavci je uvedeno:

„Slevu lze uplatňovat po dobu 5 let¹⁵² (dnes 10 let¹⁵³) po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období, přičemž prvním zdaňovacím obdobím, za které lze slevu na dani uplatnit, je zdaňovací období, ve kterém poplatník splnil všeobecné podmínky podle zvláštního právního předpisu a zvláštní podmínky stanovené tímto zákonem, nejpozději však zdaňovací období, ve kterém uplynuly 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek podle zvláštního právního předpisu.“¹⁵⁴

Dochází zde tedy k problematice spojené s interpretací zákonné úpravy, zdali je poplatník povinen uplatnit slevu v období do tří let od dne rozhodnutí o investiční pobídce, anebo jak tvrdil poplatník, lze slevu uplatnit ještě dalších pět 5 let (dnes 10 let) po uplynutí původních tří let, které jsou vymezené zákonem.

Nejvyšší správní soud následně rozhodl ve prospěch poplatníka s tvrzením, že výše uvedený odstavec pouze poplatníkovi udává možnost, kdy uplatnit slevu poprvé, avšak jej nijak nezavazuje, aby tak učinil. Je zde pouze vymezeno, že po třech letech ode dne vydání rozhodnutí, započne běžet ona pětiletá (desetiletá) lhůta pro uplatnění slevy na dani.

¹⁵⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2014, čj. 5 Afs 59/2013-55

¹⁵¹ §35b odst. 4 ZDP, ve znění platném do 29. 1. 2002

¹⁵² § 35b odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., v platném znění z roku 2002

¹⁵³ § 35b odst. 4 ZDP

¹⁵⁴ §35b odst. 4 ZDP

Při interpretaci zákona je nutné tedy vycházet z jeho účelu a hlavního cíle, pro který byl sestaven. V případě investičních pobídek je jejich smyslem podpora podnikání a možnost uplatnění slevy v období, kdy poplatník vykazuje zisk, což je umožněno ustanovením o dostatečné lhůtě 3+5let či nově 3+10 let. Právní předpisy je nutno tedy interpretovat ne pouze z jazykového hlediska, ale i z hlediska objektivního a teologického, které právě umožní vymezit cíl a účel právní normy v souvislosti s aktuálními potřebami společnosti a interpretovat je tedy tím způsobem, aby tohoto cíle bylo dosaženo. Jak rozhodl Nejvyšší správní soud, dle odstavce 4 nelze vyvozovat zánik nároku na slevu. Nárok na slevu zaniká pouze dle § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů.

Při práci se zákony by jeho adresáti neměli pouze zákon interpretovat, tedy posuzovat ze subjektivního pohledu. Měli by se pokusit o výklad předpisu (normy), který v sobě zahrnuje kromě subjektivního vnímání také vyvozování logických důsledků. V konkrétním případě uvedené judikatury došlo k jazykovému a pravděpodobně i systémovému výkladu, avšak k pochybení došlo při účelovém výkladu předpisu.¹⁵⁵

3.6.4 Zhodnocení úpravy

Zákonná úprava je poměrně podrobně věnována možnostem slev na dani nebo úplného osvobození příjmů právnických osob od zdanění. V obou případech je využito taxativního výčtu a jsou uvedeny i postupy jak zmíněné slevy na daních určit a jakých dalších právních předpisů bude nezbytné použít pro korektní vymezení. Korekční prvky jsou důležitým konstrukčním prvkem, který zmírňuje daňové zatížení právnických osob, které svou činností například provádějí veřejně prospěšnou činnost, pomáhají při tvorbě nových pracovních míst, angažují se v zaměstnávání zdravotně postižených osob a jiné činnosti, které si ze své podstaty zaslouží buďto slevy na výsledných daňových povinnostech či jejich úplného osvobození od daně.

3.7 Sazba daně

Sazba daně z příjmů právnických osob dle rozdílných možností členění, uvedených v kapitole o konstrukčních prvcích daně, je sazbou **procentní lineárního charakteru** a zároveň **diferencovanou**. V zákoně je sazba vymezená §21 a je zde určeno, že sazba daně činí 19%. Devatenácti procentní sazba se užije na všechny základy daní z příjmů právnických osob, pokud se nejedná o výjimky, pro které je určena jiná sazba daně. Zákon dále vymezuje

¹⁵⁵ Jazykový výklad – určení užitého typu jazyka;

Systémový výklad – chápání normy v širších souvislostech;

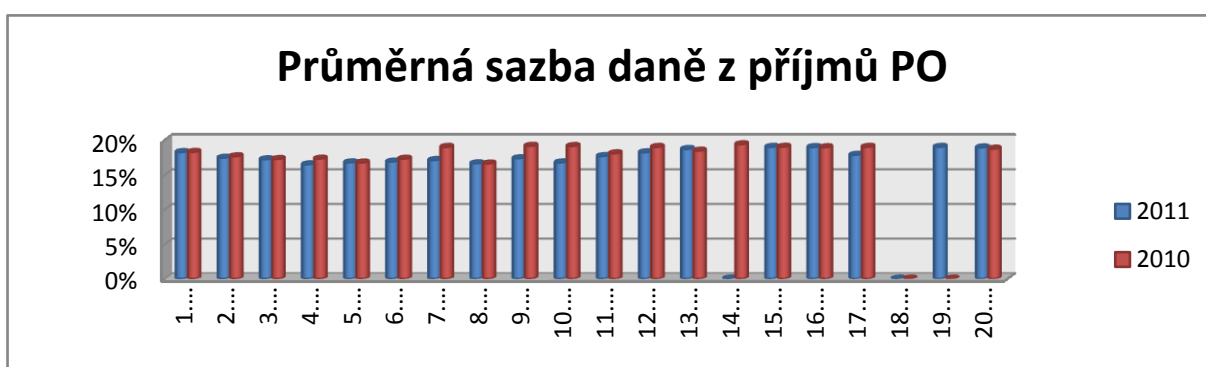
Účelový výklad – zohlednění podstaty a účelu předpisu a jednotlivých norem;

5% sazbu daně pro základ daně investičního fondu, zahraničního investičního fondu, fondu penzijní společnosti¹⁵⁶ a instituce penzijního pojištění. V jednotlivých odstavcích ustanovení paragrafu 21 je vymezeno, kterých přesně fondů se snížená sazba daně užije. Pro samostatný základ daně se využije 15% sazba daně.

3.7.1 Průměrná sazba daně

Pro zjištění dopadu daně na daňového poplatníka bude využito v této kapitole průměrné daňové sazby.

Graf 3. 4 – Průměrná sazba daně z příjmů právnických osob



Zdroj: Vlastní zpracování na základě statistiky vydané MF ČR¹⁵⁷

Grafem (3.4) je znázorněna průměrná daňová sazba pro zdanění příjmů právnických osob vzhledem k rozdílným výším základů daně.

Data použita pro sestavení grafu byla zveřejněna MF ČR a jedná se o údaje z roku 2011 a 2010. V obou letech byla zákonná sazba daně z PPO stejná jako dnes, tedy 19%. Jedná se o souhrnné údaje daně z příjmů PO rozdělené dle výše základu daně. Statistika nevyužívá členění jednotlivých subjektů podléhajících zdanění, což znamená, že zahrnuté jsou i fondy, které již podléhali nižšímu zdanění, avšak za jiných podmínek než dle současné právní úpravy. Vzhledem k tomu, že v roce 2011 bylo daňových přiznání podaných fondy¹⁵⁸ pouze 4 v celkové výši daňové povinnosti 2 786 tis. Kč, z celkové 113 814 758 tis. Kč, tak vliv fondů na výsledku grafu považují za nesměrodatný.

¹⁵⁶ Pojem penzijní společnost s účinností 1. 1. 2013 nahradil dříve užívaný pojem penzijní fond. Viz: Důvodová zpráva k návrhu změny daňových zákonů. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 2015-01-31]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2013/ministerstvo-financi-predlozilo-poslanec-12011>, s. 305

¹⁵⁷ Daňová statistika: Daňová statistika 2005-2011. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 2015-03-14]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-statistika#14737>, s. 52-54

¹⁵⁸ Daňová statistika: Daňová statistika 2005-2011. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 2015-03-14]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-statistika#14737>, s. 65

Průměrné daňové sazby jsou uvedené dle pásem rozdílných základů daně. První skupinu, tedy v prvním pásmu, byl základ daně ve výši 0 až 100 000 tis. Kč, následující pásmo je v hodnotě 100 000 tis. Kč až po 200 000 tis. Kč a tak dále. Od 11. pásma se následně základy daně vyskytují v rozmezí od 1 000 000 tis. Kč do 2 000 000 tis. Kč a obdobně až do pásma 20., které značí základ daně ve výši vyšší než 10 000 000 tis. Kč.

Z grafu lze tedy vyhodnotit, že ačkoliv zákonná sazba daně byla ve výši 19%, vidíme, že daň dopadá na poplatníky rozdílně a to vzhledem k jejich výši základu daně.

V roce 2011 v 1. pásmu, ve kterém bylo i podáno nejvíce daňových přiznání subjekty, přesně 364 752 přiznání z celkového počtu 365 486 přiznání, průměrná sazba daně postihující tyto subjekty je ve výši 18%, tedy nižší než sazba zákonná. Při výši základu daně 300 000 tis. Kč – 400 000 tis. Kč (4. pásmo), průměrná sazba dopadající na poplatníky je na nejnižší úrovni a to 16%. Naopak jak je v grafu uvedeno, co se týká vysoce příjmových subjektů, jejichž základ daně přesahuje hranici 3 000 000 tis. Kč (od 13. pásma) vidíme, že hodnota průměrné sazby daně odpovídá skoro vždy zákonné sazbě daně.

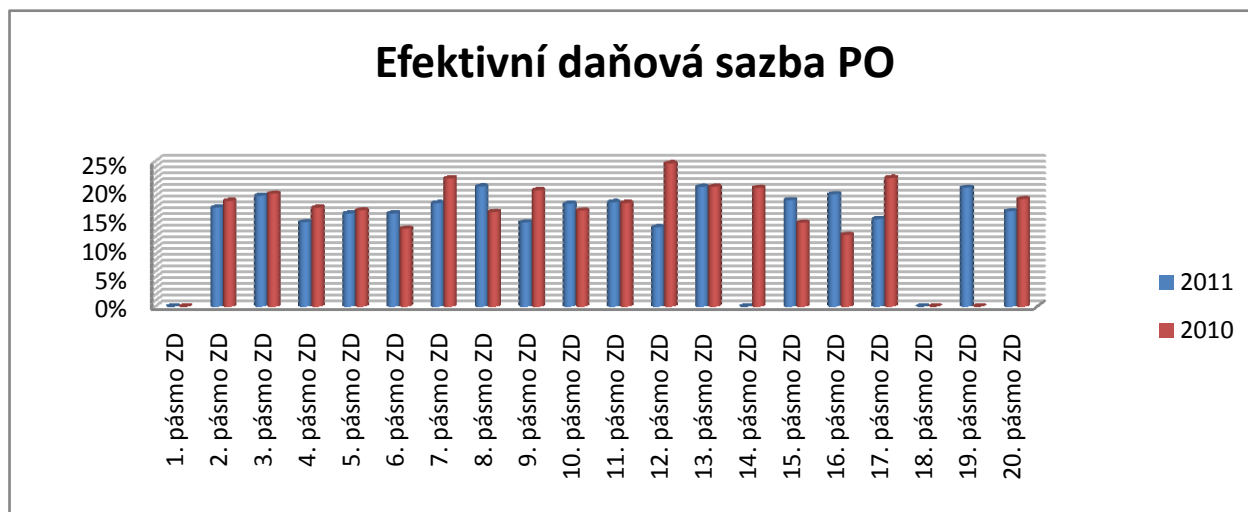
V obou letech byla sazba daně stanovená na 19%, vidíme však, že i přes stejnou zákonnou sazbu, se průměrná sazba v některých pásmech liší. Například v 7. pásmu byla průměrná sazba v roce 2010 na výši 19%, kdežto v roce 2011 byla 17%, což je pravděpodobně způsobeno rozdílnou úpravou korekčních prvků základu daně pro daný rok.

Konstatovat tedy lze, že ačkoliv je sazba daně dána lineárně, tak výsledná daň má odlišný dopad na poplatníky různých výší příjmů. Vzhledem k tomu, že se průměrná sazba daně s rostoucím základem daně zvyšuje, ačkoliv ne vždy, jedná se zpravidla o **daň progresivní**. Nutné je ale zdůraznit, že průměrná sazba nikdy nepřekračuje sazbu zákonnou, což je jen ku prospěchu daňových poplatníků daně z příjmů právnických osob. Vliv na výši průměrné sazby má nejen sazba zákonná, ale především možné odpočty ze základu daně a, tedy souhrnně pojmenované jako korekční prvky daně.

3.7.2 Efektivní sazba daně

Pro mezinárodní komparaci se často využívá tzv. efektivní daňové sazby, která dává do podílu výši daňové povinnosti a například hrubého příjmu či zisku právnické osoby. Efektivní daňová sazba tedy říká, kolik procent například z výsledku hospodaření právnické osoby je odvedeno na daň z příjmů právnických osob.

Graf 3. 5 – Efektivní sazba daně z příjmů právnických osob



Zdroj: Vlastní zpracování na základě statistiky vydané MF ČR¹⁵⁹

Pro výpočet efektivní daňové sazby v letech 2011 a 2010 bylo využito stejných dat a postupu jako u průměrné daňové sazby viz graf (3.4). Nulové hodnoty v grafu znamenají v případě pásma prvního ztrátovou činnost, v případě pásma 18. a 19. nulový počet subjektů v tomhle pásmu.

Při bližším zaměření se na výsledky grafu, vidíme, že na rozdíl od průměrné sazby zde dochází ve stejných pásmech k větším rozdílům v letech mezi efektivními sazbami daně. Ukázkovým příkladem je pásmo 12., tedy základ daně ve výši 2 000 000 tis. Kč - 3 000 000 tis. Kč, kdy v roce 2010 byla efektivní sazba ve výši 25% a v roce 2011 pouhých 14%. V obou letech bylo podáno stejného počtu daňových přiznání, avšak v roce 2010 společnosti vykazovaly značně nižšího výsledku hospodaření¹⁶⁰, než v roce 2011. Z toho tedy vyplývá, že čím vyššího hospodářského výsledku společnosti dosahovaly, tím menší poměrná část

¹⁵⁹ Daňová statistika: Daňová statistika 2005-2011. Ministerstvo financí České republiky [online]. [cit. 2015-03-14]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-statistika#14737>

¹⁶⁰ VH v roce 2010 - 25 598 335 tis. Kč
VH v roce 2011 - 44 151 588 tis. Kč

hospodářského výsledku byla odvedena na dani. Podmínky tedy byly přívětivěji zkonstruovány pro více ziskové společnosti.

Další zajímavostí na grafu je, že oproti průměrné sazbě, sazba efektivní překračuje hranici zákonné sazby 19% v mnoha pásmech. Z toho vyplývá, že při průměrné sazbě, která vychází z již upraveného základu daně, jsou využity takové zákonné úpravy, aby výsledné zatížení bylo v rovnováze se zákonnou sazbou. Kdežto z pohledu výsledku hospodaření, vidíme, že daňová zátěž postihuje jisté právnické osoby o mnoho více, nežli uvádí zákonná sazba.

3.7.3 Zhodnocení sazby daně

Vzhledem k výše uvedenému, je sice pravdou, že sazba daně je sice velmi často diskutovaným prvkem daně z příjmů, avšak nelze pouze dle její zákonné sazby konstatovat, zdali jsou příjmy právnických osob u nás zdaňovány příliš nebo málo. Pro lepší představu o skutečném daňovém dopadu na poplatníky, je užití průměrné sazby daně, která uvádí podíl daňové povinnosti subjektu na základu daně. Pro ukázkou bylo použito dat z roku 2011 a 2010, kdy sazba daně byla ve stejné jako v roce 2014, avšak bylo dokázáno, že nehledě na zákonnou sazbu, průměrná sazba se lišila a to i v rámci pásem v odlišných letech.

Efektivní sazba daně potvrdila fakt, že zdanění postihuje rozdílně subjekty vzhledem k jejich výsledku hospodaření a dokonce se stává, že efektivní sazba daně převyšuje zákonnou sazbu daně. Efektivní sazby daně bude použito i v následující kapitole při komparaci sazby daně s německou sazbou daně.

3.8 Splatnost daně

Zdaňovacím obdobím je v případě DPPO:

- kalendářní rok,
- hospodářský rok,
- období do konce kalendářního či hospodářského roku od rozhodného dne při fúzi, převodu jmění na člena PO nebo rozdělení obchodní korporace a
- v případě delšího účetního období než po sobě jdoucích 12 měsíců, toto účetní období.¹⁶¹

¹⁶¹ § 21a ZDP

Daň z příjmu **se odvádí v zálohách**, jejichž výše se určí podle poslední známé daňové povinnosti. Pokud daňová povinnost byla v rozmezí 30 000 Kč a 150 000 Kč, zálohy se budou odvádět v půlročních obdobích. Při poslední známé daňové povinnosti vyšší 150 000 Kč se zálohy na daň odvádí ve čtvrtletních lhůtách. Obce, kraje a poplatníci, jejichž daňová povinnost v předchozím období byla nižší třiceti tisíc, zálohy na daň neodvádí.¹⁶²

Poplatníci jsou povinni podat daňové přiznání k dani do 3 měsíců od skončení zdaňovacího období, v případě že nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem nebo jim přiznání nezpracovává daňový poradce. Tito poplatníci jsou povinni podat daňové přiznání do 6 měsíců od konce zdaňovacího období.¹⁶³

3.9 Shrnutí kapitoly

Kapitola věnována konstrukčním prvkům daně z příjmů nejprve z obecného hlediska a následně v konkrétní úpravě na území České republiky dopomohla přiblížit strukturu této daně a poukázat na důležitost každého jejího prvku, ne jenom sazby daně, o které nejčastěji slyšíme z médií. Navíc byla zdůrazněna nutnost uvědomovat si rozdílného skutečného dopadu daně na poplatníka, který není určen pouze danou zákonnou sazbou.

Každý konstrukční prvek zaujímá své opodstatněné místo a má vliv na výsledné příjmy veřejných rozpočtů z této daně.

Ačkoliv se názory na nutnost této daně liší, je zřejmé, že příjmy z ní plynoucí jsou pro rozpočty významné. Vhodnou právní úpravou by mělo být docíleno toho, aby právnické osoby nepociťovaly nespravedlivost ze zdanění svých příjmů, a neprojevovaly tak snahy o vyhýbání se dani. Především vhodná a spravedlivá zákonná úprava je tím nástrojem, který by mohl dopomáhat k zmírňování snah poplatníků o vyhýbání se daním, především co se týká společností působících i v zahraničí nebo zahraničních poboček na území ČR.

Problematika vyhýbání se daním je žhavým tématem nejenom v České republice, ale potýkají se s tímto problémem i jiné státy. Obecně platí, že společnosti, které vykazují ztrátu, usilují o zdanění v zemích s vysokým daňovým zatížením, naopak vykazují-li zisky, zdanění přesouvají do zemí s nízkým daňovým zatížením¹⁶⁴, nejlépe do tzv. daňových rájů. Je proto v zájmu nejen politiků a zákonodárců vytvořit pro korporace takové podmínky zdanění, které

¹⁶² § 38a ZDP

¹⁶³ § 136 DŘ ČR

¹⁶⁴ DOWLING, Grahame. The curious case of corporate tax avoidance: Is it socially irresponsible?. *Journal of Business Ethics*. 2014, roč. 124, č. 1, p. 173-184. DOI: 10.1007/s10551-013-1862-4, ISSN 0167-4544. Dostupné z: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=98371316&lang=cs&site=ehost-live>, p. 180

by zajistilo důvěru korporací v systém zdanění a vládu, aby tak nebyly společnosti „nucené“ přesouvat své zisky případně ztráty z jedné země do druhé. Nejedná se o lehce dosažitelný cíl vyvolat v korporacích pocit zodpovědnosti vůči dané zemi, ve které působí. Jednalo by se o ideální stav zajistit pocit zodpovědnosti vůči dané zemi.

Při aktuálních politických a ekonomických podmínkách, které na našem území panují, je nejspíš efektivnější soustředit snahu na tvorbu takového zákona, který bude spravedlivý, přehledný a nepůjde nijak obejít. Avšak jak uvádí Finch¹⁶⁵, že bez ohledu na to, jaké právní předpisy na daném území jsou, účetní a právníci vždy naleznou způsob, jak zákon obejít. Pravidla jsou pravidla, avšak ty jsou, jak se říká i u nás, ty jsou tu od toho, aby se porušovaly.¹⁶⁶

¹⁶⁵ DOWLING, Grahame. The curious case of corporate tax avoidance: Is it socially irresponsible?. *Journal of Business Ethics*. 2014, roč. 124, č. 1, p. 173-184. DOI: 10.1007/s10551-013-1862-4, ISSN 0167-4544. Dostupné z: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=98371316&lang=cs&site=ehost-live>, p. 175

¹⁶⁶ Přeloženo z anglického: „No matter what legislation is in place, the accountants and lawyers will find a way around it. Rules are rules, but rules are meant to be broken“

4 Konstrukční prvky daně z příjmů právnických osob v Německu ve srovnání s Českou republikou

V následující kapitole dojde k vymezení jednotlivých konstrukčních prvků právnických osob. Postupu bude využito stejného jako v předchozí kapitole. Zároveň každý jednotlivý prvek po jeho vymezení bude porovnán s úpravou prvku v České republice. Na závěr dojde ke shrnutí kapitoly a poukázání na stěžejní rozlišnosti mezi oběma úpravami.

Jak již bylo zmíněno, v Německu existuje „separate tax law“ a existuje tedy zákon upravující právnické osoby, konkrétně především kapitálové obchodní společnosti a dále pak další zákon upravující zdanění osobních příjmů, pod které spadá i zdanění příjmů osobních obchodních společností.

Vzhledem k tomu, aby bylo docíleno přehlednosti, bude v německé části využíváno především zákona o zdanění korporací, čímž nedojde k vymezení zdanění příjmů osobních obchodních společností. Stejného postupu bylo užito i při vymezení prvků v České republice, kde byl důraz kladen na kapitálové obchodní společnosti, jejichž zdanění je prováděno na základě ustanovení o zdanění příjmů právnických osob. Zdanění osobních obchodních společností spadá v obou zemích pod úpravu o zdanění osobních příjmů.

Kapitola je stěžejní pro naplnění cíle celé práce. Na základě komparací jednotlivých prvků bude moci dojít k závěrečnému porovnání celkové struktury daně z příjmů právnických osob v obou zemích a k porovnání funkčnosti obou systémů.

4.1 Subjekt daně

Zákon KStG rozděluje poplatníky daně dle rozsahu daňové povinnosti. Členění je provedeno na subjekty, které podléhají omezené daňové povinnosti a subjekty, které podléhají neomezené daňové povinnosti.

4.1.1 Poplatníci

Poplatníky, kteří podléhají **neomezené daňové povinnosti**, jsou¹⁶⁷:

- **kapitálové společnosti**, mezi které spadá evropská společnost, akciová společnost, akciová komanditní společnost a společnosti s ručením omezeným,
- **družstva včetně evropské družstevní společnosti**¹⁶⁸,
- **asociace penzijních fondů a fondů pojištění**,
- a další **právnícké osoby** spadající pod **soukromé právo**.
- Dále pak **účelová sdružení majetku** jako například nadace, instituce a sdružení bez právní subjektivity aj.
- a v neposlední řadě **právnícké osoby veřejného práva**, které provádějí komerční činnost.

Sdružením osob, jako na příklad asociace, jsou míněny ta sdružení, která nespadají pod vymezení zákona o dani z příjmů osobních (EStG).

Zdanění podléhají jejich veškeré příjmy¹⁶⁹ ať už ze zdrojů z Německa či ze zahraničí, pokud dále nedochází k různým úlevám na dani vymezených zákonem.

V porovnání s naší úpravou, si můžeme všimnout reakce německého zákona i na existenci Evropské společnosti (SE) a Evropské družstevní společnosti (SCE), stejně tak jako vyjmenovává nejběžnější formy obchodních společností, které zdanění na základě KStG podléhají. Konkrétní vymezení společností v zákoně shledávám za přehlednější. Například veřejná obchodní společnost je sice právníckou osobou, avšak nepodléhá zdanění dle ustanovení právníckých osob, nýbrž se pro daňové účely postupuje dle ustanovení pro fyzické osoby. Odkaz na postup při zdanění pro veřejnou obchodní společnost v našem zákoně nalezneme až v ustanovení o základu daně v části právníckých osob.

¹⁶⁷ §1 KStG

¹⁶⁸ zkráceně SCE z European Cooperative Society

¹⁶⁹ §1 odst. 2 KStG

Zajímavostí v zákoně je vymezení oblasti Německa¹⁷⁰. Pod pojmem vnitrozemí (Inland), kterého zákon využívá, se rozumí území Spolkové republiky Německo a jí náležící oblast například kontinentálního šelfu v souvislosti s přírodními zdroji, které zde mohou být nalezeny a příjmy z toho plynoucí. Dále pak do vnitrozemí je zahrnuta i výlučná ekonomická zóna.¹⁷¹ Zahrnutí mořské oblasti, do oblasti, ze které mohou plynout příjmy poplatníkům daně a je nutno je tedy zdanit, je zcela logické a nezbytné. Především co se týká energetických zařízení umístěných v tzv. výlučné ekonomické zóně, plynou zde působícím společnostem z jejich činnosti příjmy. Pakliže by nebyla zákonem vymezená i tato část spadající pod oblast vnitrozemí Německa, příjmy společnosti ze zdrojů v této oblasti by zdanění nepodléhaly vůbec.

Vedle toho **omezená daňová** povinnost se týká¹⁷²

- **daňových nerezidentů**, jimiž jsou subjekty bez sídla či místa vedení společnosti v tuzemsku,
- a dále pak dalších společností, sdružení osob nebo majetku, které nespadají pod vymezení neomezené daňové povinnosti a jejichž **příjmy z tuzemska podléhají srážkové dani** úplně nebo částečně.¹⁷³

Ačkoliv pro zjednodušení a dle běžně užívaných pojmů by bylo možné na první pohled dát mezi pojmy daňový rezident a neomezená daňová povinnost a daňový nerezident a neomezená daňová povinnost rovnítko, nebylo by to dle výše uvedeného až tak docela správně. Daňová omezená povinnost užitá v německém zákoně je pojmem širším nežli pojem daňový nerezident užitým v českém zákoně o zdanění příjmů, což potvrzuje výše uvedená druhá odrážka vymezení daňové omezené povinnosti.

¹⁷⁰ § 1 odst. 3 KStG

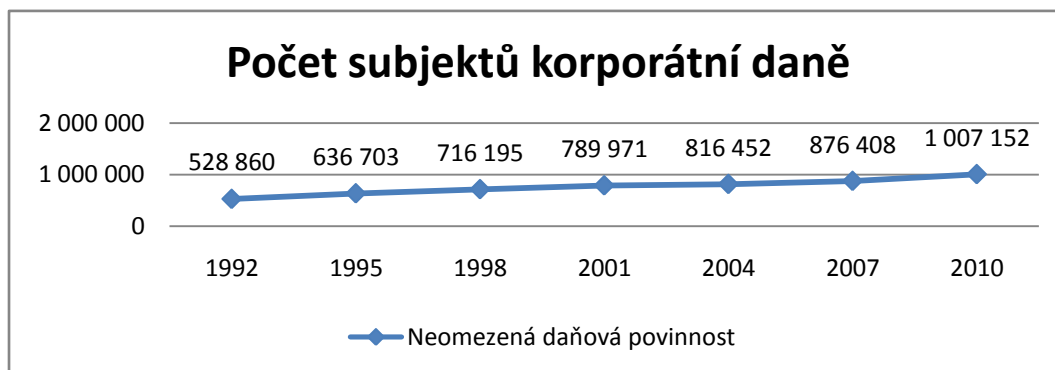
¹⁷¹ Oblast moře do vzdálenosti 200 námořních mil od pobřeží. Viz.: čl. 57 Sdělení č. 240/1996 Sb. Ministerstva zahraničních věcí o sjednání Úmluvy Organizace Spojených národů o mořském právu

¹⁷² § 2 KStG

¹⁷³ Blíže např.: § 2 odst. 2. a) KStG

4.1.2 Počty daňových subjektů

Graf 4. 1 – Počet subjektů daně korporátní (Německo)



Zdroj: Vlastní zpracování¹⁷⁴

V grafu (4.1) je znázorněn počet subjektů korporátní daně od roku 1992 do roku 2010, vždy v tříletých intervalech. Jedná se o subjekty neomezené daňové povinnosti a konkrétně tedy o souhrn všech obchodních společností¹⁷⁵ a sdružení osob a majetku. Nedochází k zahrnutí například daňových nerezidentů. Zahrnout všechny subjekty není účelem tohoto grafického znázornění. Zde dochází ke znázornění stejného trendu jako v České republice, tedy stále rostoucího počtu poplatníků daně z příjmů právnických osob, použijí-li pojmenování dle českého daňového zákona.

Porovnání počtu daňových subjektů, ve dvou vybraných letech, je uvedeno v následující tabulce (4.1). Protože není vhodné porovnávat výsledné počty subjektů Německa a České republiky, jejíž rozloha je přibližně 4,5 krát menší a Německo je zároveň nejlidnatějším státem Evropy, je v tabulce uveden procentuální nárůst v počtu oproti předchozímu uvedenému roku. Opět je potvrzen nárůst v obou zemích. Zároveň je v Německu zaznamenáno většího nárůstu, což může být způsobeno silnější ekonomickou stabilitou země.

Tab. 4. 1 – Počty daňových subjektů v porovnání s ČR

Počet daň. subjektů [ks]	2007	2010	Nárůst [%]
DE	907885	1051819	16%
CZ	324628	355085	9%

Zdroj: Vlastní zpracování¹⁷⁶

¹⁷⁴Publikationen im Bereich Körperschaftsteuern: Körperschaftsteuerstatistik. D_STATIS: Statistisches Bundesamt [online]. [cit. 2015-03-28]. Dostupné z: <https://www.destatis.de/DE/Publikationen/Thematisch/FinanzenSteuern/Steuern/Koerperschaftsteuer/Koerperschaftsteuerstatistik.html>, S. 12

¹⁷⁵ Dle vymezení poplatníků v podkapitole subjekt daně.

¹⁷⁶Publikationen im Bereich Körperschaftsteuern: Körperschaftsteuerstatistik. D_STATIS: Statistisches Bundesamt [online]. [cit. 2015-03-15]. Dostupné z:

4.2 Předmět daně

Druhá část KStG je věnována příjmům, které podléhají zdanění.

Předmět daně¹⁷⁷ z příjmů korporací je vymezen jako **zdanitelné příjmy**. Zdanitelnými příjmy se rozumí ty, které jsou určeny zákonem KStG, případně EStG, a které jsou následně snižované o odpochy vymezené zákonem.

Předmět daně je v zákoně jednoduše vymezen. Není vymezeno, co předmětem není, ale jsou zde vymezeny postupy pro určení příjmů, které budou podléhat zdanění v konkrétních případech jako např. vliv vkladů tichých společníků na zdanitelné příjmy korporace, problematika rozděleného zisku nebo předmět daně v případě sdružení osob.

Pro bližší představu například pro určení zdanitelných příjmů není stěžejní, zdali došlo již k rozdělení příjmů či zisku. Dále pak vklady tichých společníků nijak nezvyšují zdanitelný příjem společnosti, neboť již došlo ke snížení příjmů společníka a jiné.¹⁷⁸

Německá úprava definuje předmět daně **s odkazem na zákon o daních z příjmů osobních** (EStG) a **zákon o daních z příjmů korporací** (KStG). Vznik daňové povinnosti je vázán na zákonnou úpravu příjmů podléhajících zdanění.

Definování předmětu daně v českém zákoně o daních z příjmů¹⁷⁹ je provedeno s důrazem na samostatnou činnost prováděnou daňovým poplatníkem, která je stěžejním předpokladem pro vznik daňové povinnosti.

Vymezení dle českého zákona je dle mého úsudku širší, je proto nutné i negativního vymezení v zákoně, které zabezpečí omezení možných nesrovnalostí, co bude a co nebude již podléhat zdanění. Jestliže pak dle německých pravidel předmětem daně jsou příjmy vymezené zákonem, pak bližšího vymezení, co zdanění nepodléhá, není zapotřebí. Obě země vzhledem k definici užili následně i vhodného postupu pro bližší specifikaci předmětu daně.

<https://www.destatis.de/DE/Publikationen/Thematisch/FinanzenSteuern/Steuern/Koerperschaftsteuer/Koerperschaftsteuerstatistik.html>, S. 6

Corporation Tax. *D STATIS: Statistisches Bundesamt* [online]. [cit. 2015-03-19]. Dostupné z: <https://www.destatis.de/EN/FactsFigures/SocietyState/PublicFinanceTaxes/Taxes/CorporationTax/Tables/BasicDataCorporationTaxStatistics.html;jsessionid=20CD154E2AAD0FF05491EB8A38961E6E.cae4>

Údaje z daňových přiznání: Počet daňových přiznání (DAP) k 16. 9. 2014. *Finanční správa* [online]. [cit. 2015-03-16]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-danovych-priznani>

¹⁷⁷ § 7 odst. 1 KStG

§ 8 odst. 1 KStG

¹⁷⁸ § 8 KStG

¹⁷⁹ „předmětem daně jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li stanoveno jinak“ viz.: § 18 ZDP

4.3 Základ daně

Při stanovení základu daně se vychází ze **zisku vedeného v účetnictví**, případně ze ztráty, který je následně upraven (viz příloha č. 1).

Pro postup určení příjmů se využije druhé části KStG věnované obecným ustanovením o příjmech. Zde jsou vymezeny příjmy, které jsou zdanitelné a zároveň odpočty, o které příjmy budou sníženy.

Blíže zákonem upravené jsou:

- odpočty nákladových úroků korporací,
- vymezení postupu při účasti subjektu i v dalších společnostech,
- a ustanovení o odpočtu ztráty.

Ustanovení o nákladových úrocích a o účasti v jiných společnostech je upraveno v návaznosti na zákon o daních z osobních příjmů. Je vymezeno, kterých částí EStG se využije i pro účely zákona o dani z příjmů korporací.

Například zákon EStG říká, že do příjmů jsou zahrnuty i příjmy z podílu na zisku, výnosy a ostatní požitky plynoucí z akcií, a z účastnických práv, ze kterých plynou příjmy z likvidace kapitálové společnosti a jiné.¹⁸⁰ Zákon KStG v části o postupu při účasti subjektu i v jiné společnosti dále stanoví, že vymezení příjmů dle EStG (§20 odst. 1 věta 1.) se využije i pro účely tohoto zákona. Následně je uvedeno, že to platí pouze v případech, kdy tyto příjmy nesnižují základ daně poplatníka.¹⁸¹

Dále pak dochází k vymezení uznatelných nákladů¹⁸² pro snížení základu daně, stejně tak jako neuznatelných nákladů daně¹⁸³.

Ačkoliv jsou oba typy daní z příjmů upravovány dvěma zákony, i zde platí vzájemná úzká souvislost. Především, co se týká určení příjmů, se postupuje dle zákona o daních z příjmů fyzických osob.

Separate tax law poskytuje větší pohodlí při práci se zákony, a i když je nutné postupovat i dle druhého zákona, stále v téhle úpravě spatřuji výhodu oproti našemu single tax law. Především, co se týká přehlednosti a většího komfortu při práci se zákony.

¹⁸⁰ § 20 odst. 1 EStG

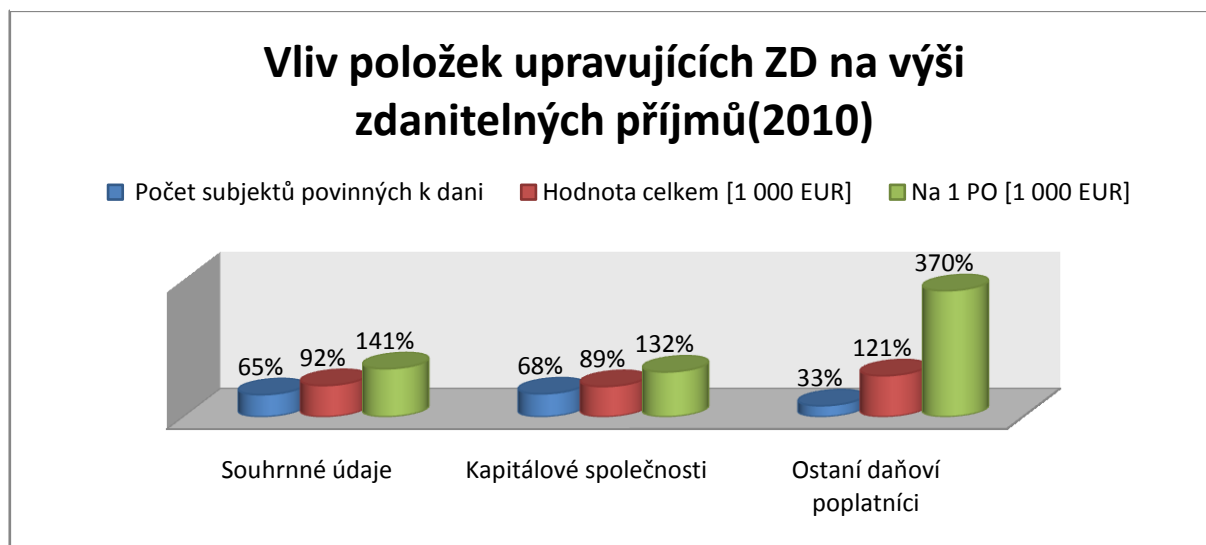
¹⁸¹ § 8b odst. 1 KStG

¹⁸² § 9 KStG

¹⁸³ § 10 KStG

4.3.1 Položky upravující základ daně

Graf 4. 2 – Vliv položek upravujících ZD na výši zdanitelných příjmů



Zdroj: Vlastní zpracování¹⁸⁴

Na základě statistiky vydané statistickým úřadem Spolkové republiky Německo byl sestaven graf (4.2) znázorňující vliv zákonem stanovených připočitatelných a odpočitatelných položek na konečnou výši zdanitelných příjmů. V grafu je uvedeno, na kolik procent z původního čistého zisku vyprodukovaného společnostmi klesly, případně vzrostly, výsledné zdanitelné příjmy (zelená a červená část grafu) a jaký vliv měly položky na počet daňově povinných subjektů (modrá část grafu).

Počty daňových povinností ve všech případech klesly, tudíž položky způsobily odpadnutí daňové povinnosti určitému procentu subjektů. Největšího poklesu daňově povinných subjektů dochází u ostatních poplatníků, tedy všech těch, kteří nejsou definováni v zákoně KStG jako kapitálová společnost, např. se jedná o družstva či asociace penzijních fondů aj.

Lze tedy vyvozovat, i bez hlubší analýzy, že položky upravující základ daně jsou nastaveny obecně více ve prospěch jiných poplatníků nežli kapitálových společností, avšak pomáhají snížit základ daně i u těchto typů poplatníků. Na druhou stranu je ale nutné zdůraznit, že ačkoliv celkový počet subjektů povinných k dani u jiných společností nežli

¹⁸⁴ Publikationen im Bereich Körperschaftsteuern: Körperschaftsteuerstatistik. *D_STATIS: Statistisches Bundesamt* [online]. [cit. 2015-03-28]. Dostupné z: <https://www.destatis.de/DE/Publikationen/Thematisch/FinanzenSteuern/Steuern/Koerperschaftsteuer/Koerperschaftsteuerstatistik.html>, S. 19-20

kapitálových klesl, ve výsledku rozpočtení hodnoty zdanitelných příjmů na jednoho poplatníka prudce vzrostl právě u těchto poplatníků.

Dle souhrnných údajů dochází k poklesu celkových příjmů, což je především způsobeno zmiňovaným poklesem subjektů povinných k dani. Naopak díky užití opravných položek došlo k nárůstu zdanitelných příjmů v rozpočítání na jednoho poplatníka.

Při srovnání se situací v České republice, viz graf (3.2), je možné konstatovat, že položky upravující základ daně, ovlivňují znatelně výslednou výši daně v obou zemích, respektive výši zdanitelných příjmů. Ve výsledku dochází díky upravujícím položkám ke zvýšení daňové povinnosti poplatníků. Samozřejmě na druhé straně existuje určité procento poplatníků, kterým díky upravujícím položkám daňová povinnost úplně odpadne, jak je znázorněno v předchozím grafickém znázornění a co by nemělo být opomíjeno.

Obě země využívají korekčních prvků jako nástroj pro ovlivnění následné výše příjmů z daně plynoucí a pro stimulaci činnosti společností.

4.4 Korekční prvky daně

4.4.1 Osvobození od daně

Stejně jako zákonná úprava v České republice, tak i v Německu využívají taxativního výčtu pro vymezení subjektů, jejichž příjmy jsou od daně osvobozeny. Osvobozené od daně jsou například¹⁸⁵:

- Německá spolková banka, což koresponduje s osvobozením od daně příjmů České národní banky,
- státní loterijní společnosti,
- Investiční a rozvojová banka v Hamburgu,
- politické strany vymezené v zákoně o politických stranách,
- profesní sdružení bez veřejně právního charakteru, jejichž účelem existence není podnikatelská činnost
- a jiné.

Ustanovení o osvobození od daně je pojato přehledně, obecně se jedná především o speciální instituce, které svou činností zabezpečují nebo přispívají k chodu ekonomiky státu případně o subjekty, jejichž hlavní činností není podnikatelská činnost.

¹⁸⁵ § 5 a §6 KStG

Osvobození¹⁸⁶ je pojato v zákoně KStG poněkud rozdílně od naší právní úpravy, neboť je vymezeno z pohledu poplatníků, jejichž příjmy budou následně osvobozeny, kdežto právní úprava České republiky omezení vymezuje z hlediska konkrétních příjmů, které od daně budou osvobozeny.

Dopad obou úprav je však stejný, ať už je vymezeno, že příjmy České národní banky jsou osvobozeny nebo naopak, že od daně je osvobozena Německá spolková banka. V obou případech platí, že činnost těchto institucí je od daně osvobozena.

4.4.2 Slevy na dani

Významnou odlišností je neexistence slev na dani našeho typu při výpočtu daně z příjmů korporací. Využívání slev, které následně ještě sníží již vypočtenou daň, jako například slevy z titulu investiční pobídky nebo z titulu zaměstnání zdravotně postižených osob, se při výpočtu výsledné daně v Německu neužívají. Existují pouze speciální případy pro snížení nebo naopak navýšení již vypočtené daně.¹⁸⁷ Jednou z možností, jak může dojít ještě k ovlivnění již vypočtené daně, je zápočet daně zaplacené v zahraničí.¹⁸⁸ Zápočtu se využívá i při postupu výpočtu daně v České republice a jedná se o postup, kterým dochází k zamezení dvojího zdanění příjmů u daňových rezidentů.

Veškeré úlevy „našeho typu“ jsou odečítány od původního základu daně, kdy dochází k jeho úpravě na zdanitelný příjem.

Možnosti slev na dani mohou být výrazně výhodné pro poplatníky daně. Avšak pakliže v Německu s nimi při výpočtu daně nepracují, neznamená to, že podnikatelská činnost je tam méně výhodně nastavená. Nelze usuzovat žádné závěry. Nutné je se soustředit na možnosti odpočtů od základu daně, na jakých principech jsou postaveny, kolik poplatníků ve výsledku zasáhnou a jak ovlivňují výslednou daňovou povinnost. Naopak ve výsledku může být zdanění příjmů korporací daleko výhodněji nastavené v Německu.

Slevy na dani v našich podmínkách lákají především konkrétními částkami, ale jejich vypovídací schopnost o dopadu na poplatníka a jejich výhodnosti je nízká. Co se týká například slev na dani plynoucích ze zaměstnávání zdravotně postižených osob, mohlo by se zdát, že se v Německu této problematice blíže nevěnují a nedochází k podpoře podnikatelů a společností v této oblasti. Platí zde ale, že sice si korporace nemohou odečíst od daně určitou

¹⁸⁶ Dle § 5 KStG

¹⁸⁷ Viz.: § 37 KStG

¹⁸⁸ § 26 KStG

konkrétní částku, ale zase mohou čerpat určité příspěvky za zaměstnávání těchto osob a mohou si daňově uznat část nákladů plynoucí společností ze zaměstnávání těchto osob.

4.5 Sazba daně

Zákonná sazba daně činí od roku 2008¹⁸⁹ 15% ze zdanitelných příjmů. Dle daňové teorie se jedná o daňovou sazbu **procentní lineárního charakteru**.

V Německu ovšem musí poplatníci zároveň platit solidární přírážku ve výši 5,5% a dále pak všechny subjekty, jež provádějí podnikatelskou činnost na území Německa, musí odvádět také daň živnostenskou.

Solidární přírážka 5,5% se počítá ze zákonem stanovené sazby 15%. Po úpravě dojde tedy k jejímu navýšení na 15,83%.¹⁹⁰ Jak již bylo zmíněno v kapitole o zdanění příjmů v Německu, dále pak jsou společnosti povinné odvádět živnostenskou daň, jejíž výše se pohybuje od 7% po 17,15% v návaznosti na oblast Německa, kde má společnost sídlo případně management. Na rozdíl od solidární přírážky, se daň živnostenská vypočítává stejně jako daň z příjmů, ze zdanitelných příjmů společnosti.

4.5.1 Daňové zatížení dle sazby

Tab. 4. 2

Město	Oblast	Koeficient	Živnostenská daň	Daňové zatížení
Wolfsburg	Dolní Sasko	360%	12,60%	28,43% ¹⁹¹
Mnichov	Bavorsko	490%	17,15%	32,98%
Stuttgart	Bádensko-Württembersko	420%	14,70%	30,53%
Hamburg	Hamburg	470%	16,45%	32,28%
Kolín nad Rýnem	Severní Porýní-Vestfálsko	475%	16,63%	32,46%
Halle	Sasko-Anhaltsko	450%	15,75%	31,58%

Zdroj: Vlastní zpracování¹⁹²

Z výše uvedeného lze vyčíst následnou výslednou daňovou sazbu udávající daňové zatížení korporací. Ačkoliv není vhodné pouhé porovnávání zákonných sazeb, už ale i na téhle úrovni lze očekávat, že společnosti v Německu odvádějí větší část svých příjmů na dani. Daňové zatížení je postihuje ztlačněji dle výše souhrnné sazby.

¹⁸⁹ OECD Tax Database: CORPORATE AND CAPITAL INCOME TAXES. *OECD* [online]. [cit. 2015-03-31]. Dostupné z: http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.htm#C_CorporateCapital

¹⁹⁰ Postup výpočtu: $(0,055 \cdot 15) + 15\% = 15,83\%$

¹⁹¹ Postup výpočtu: $15,83\% + 12,60\% = 28,43\%$

¹⁹² Überblick Gewerbesteuerhebesätze in Deutschland. *Gewerbesteuer Hebesätze in Deutschland* [online]. [cit. 2015-03-31]. Dostupné z: <http://gewerbesteuer-hebesatz.de/#Gewerbesteuerhebesatz>

Ačkoliv zákonná sazba je pouhých 15% oproti našim 19%, při připočtení přírážky a živnostenské daně, kterou tak či tak musí všechny společnosti odvádět, může se tato 15% sazba vyšplhat až na necelých 33%, jak tomu je v případě například města Mnichov.

Výše uvedená města jsou ta, která na dani z příjmů odvádí nejvyšší částky v eurech na jednoho obyvatele¹⁹³, případně jsou z oblastí, které odvádějí nejvíce na jednoho obyvatele. Mezi ně však nepatří město Halle, které naopak patří k těm městům, jejichž odvod z daně z příjmů korporací je nejnižší.

Wolfsburg v roce 2011 bylo jedním ze dvou měst s nejvyšším výběrem, a jak je uvedeno v tabulce, ani tak se obec nerozhodla pro navýšení koeficientu, ba naopak z uvedených měst je nastaven nejnižší koeficient pro výpočet živnostenské daně.

4.5.2 Průměrná a efektivní sazba daně

V České republice vyšla **průměrná sazba** daně téměř vždy nižší nežli zákonem stanovená sazba 19%, viz graf (3.4). Pro výpočet průměrné sazby v Německu bylo využito statistiky vydané Statistickým úřadem Německa a v roce 2010, kdy zákonem stanovená sazba byla stejná jako v roce 2014 a to 15%, vyšla průměrná sazba 12%¹⁹⁴. Spatřujeme zde tedy stejný jev jako na našem území. Průměrná sazba je nižší, nežli sazba zákonná.

Efektivní sazba, která se doporučuje více pro mezinárodní srovnání sazeb daní, byla v roce 2010 v Německu přibližně 17%¹⁹⁵, což je srovnatelné s efektivní sazbou daně v témže roce u nás viz graf (3.5).

Ačkoliv na základě průměrné a efektivní sazby by šlo tvrdit, že daňové zatížení právnických osob v Německu je nižší, nejedná se o vhodné indikátory, které mají vhodnou vypovídací schopnost. Sazby byly vypočteny pouze dle daňové povinnosti vyplývající se zákonné sazby 15%.

¹⁹³ Querschnittspublikationen im Bereich Steuern: Steuern regional. *D_STATIS: Statistisches Bundesamt* [online]. [cit. 2015-03-31]. Dostupné z: <https://www.destatis.de/DE/Publikationen/Thematisch/FinanzenSteuern/Steuern/SteuernRegional.html>, S. 136-137

¹⁹⁴ Publikationen im Bereich Körperschaftsteuern: Körperschaftsteuerstatistik. *D_STATIS: Statistisches Bundesamt* [online]. [cit. 2015-03-31]. Dostupné z: <https://www.destatis.de/DE/Publikationen/Thematisch/FinanzenSteuern/Steuern/Koerperschaftsteuer/Koerperschaftsteuerstatistik.html>, S. 18-20

¹⁹⁵ Publikationen im Bereich Körperschaftsteuern: Körperschaftsteuerstatistik. *D_STATIS: Statistisches Bundesamt* [online]. [cit. 2015-03-28]. Dostupné z: <https://www.destatis.de/DE/Publikationen/Thematisch/FinanzenSteuern/Steuern/Koerperschaftsteuer/Koerperschaftsteuerstatistik.html>, S. 18

Jak již bylo zmíněno, příjmy právnických osob v Německu podléhají navíc solidární přirážce a živnostenské dani, což výslednou sazbu může vystřelit až k 30% a to pouze z čistě teoretického hlediska, bez výpočtu průměrných a efektivních sazeb z této celkové sazby.

Porovnávání sazeb daně z příjmů právnických osob a **zjišťování daňového zatížení** poplatníků v rozdílných zemích nelze provést, aniž by nedocházelo ke **zkreslení a k nepřesnostem**. Pokud bychom chtěli zabezpečit co možná nejpřesnější analýzu, muselo by dojít ke zkoumání všech konstrukčních prvků daně vůči jedné konkrétní společnosti, na kterou by došlo k aplikaci všech zákonných pravidel a požadavků podle obou zákonných úprav. Jedná se tedy, dle mého úsudku, o neproveditelnou analýzu v případě, že bychom chtěli získat souhrnné, realitu popisující, údaje pro celou zemi.

4.6 Splatnost daně

Stejně jako u nás, tak i v Německu se jedná o daň ročního charakteru, která se konkrétně váže ke kalendářnímu roku.¹⁹⁶ Poplatníci daně taktéž odvádějí zálohy na daň a to ve čtvrtletních obdobích¹⁹⁷, v případě daňových rezidentů tedy těch poplatníků, kterých se týká neomezená daňová povinnost. Co se daňového přiznání týká, poplatníci jej jsou povinni odevzdat do 31. 5. každého roku a podává se stejně jako u nás za předchozí zdaňovací období. Doručení platebního výměru poplatníkovi začíná lhůtu jednoho měsíce, kdy musí daň být zaplacená a která je tedy lhůtou splatnosti daně.

4.7 Shrnutí kapitoly

Po vymezení všech konstrukčních prvků daně z příjmů právnických osob v Německu a jejich následné komparace s prvky dle naší zákonné úpravy, je možné vyvodit a sumarizovat následující stěžejní poznatky a rozdílnosti.

V případě daňového subjektu se setkáváme s rozdílným členěním a to na poplatníky omezené daňové povinnosti a neomezené daňové povinnosti.

Co se týká předmětu daně a následně základu daně, je využito poněkud odlišného postupu a co je především důležité, v Německu se hojně využívá úprav základu daně pomocí upravujících položek na zdanitelný příjem a nesetkáváme se zde se slevami na dani typu jako u nás.

¹⁹⁶ §7 odst. 2 KStG

¹⁹⁷ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vyd. Praha: Linde, 2013, 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0., s. 287

Vymezením a komparací sazby daně bylo dokázáno, že nelze porovnávat pouze zákonnou sazbu uvedenou v příslušném zákoně, avšak je nutné se zaměřit také na to, jaké další daně jsou poplatníci povinni odvádět a až kam se nakonec může daňové zatížení (ve smyslu sazby daně) vyšplhat.

Jako **stěžejní prvky** vypovídající o odlišnostech lze považovat **korekční prvky**, s tím související i **položky upravující základ daně**, a konečně i **sazbu daně**. V ostatních případech se jedná o drobné odlišnosti způsobené jiným pojetím vyjádření zákona. To ale však neznamená, že nemají vliv na výslednou daňovou povinnost. Ani tyto prvky nelze v žádném případě opomíjet a jejich role v celé struktuře daně z příjmů je také důležitá.

5 Závěr

Daně jsou často diskutovaným tématem, o kterém slycháme ze všech stran. Jak už z médií, ze školy, v práci, v hromadné dopravě a podobně. Daně se zkrátka dotýkají nás všech.

Jak již bylo naznačeno v práci, užití vhodné daňové politiky je dnes velice důležitým nástrojem, kterým dochází k ovlivňování výše příjmů veřejných rozpočtů a k ovlivňování činnosti ekonomických subjektů.

Diplomová práce byla věnována problematice daně z příjmů právnických osob, neboť právě právnické osoby jsou jedním z významných hybných sil ekonomiky celého státu.

Cílem práce pak bylo představení jednotlivých konstrukčních prvků daně z příjmů právnických osob v České republice a Německu, se zaměřením na výhody a nevýhody jednotlivých úprav, na porovnání složitosti, komplexnosti a srozumitelnosti úpravy pro daňový subjekt a na vyhodnocení daňového zatížení poplatníků této daně v obou zemích.

Práce byla členěna do tří hlavních kapitol tak, aby došlo k postupnému detailnímu probrání problematiky. Postupováno bylo od nejširšího pojetí, kdy došlo k začlenění daně z příjmů právnických osob do daňových systémů obou zemí. I přes rozličné názory na existenci této daně, obě země ji zařadily do svých soustav. Následně byl vymezen její vztah k dani z příjmů fyzických osob. Daň z příjmů PO úzce souvisí s daní z příjmů FO, obě tyto daně postihují přímo důchod poplatníků. A podstatou práce byl pak rozbor jednotlivých konstrukčních prvků zkoumané daně.

Konstrukce zákona o daních z příjmů PO je v obou zemích poměrně komplikovaná. V České republice je tato daň, společně s daní z příjmů PO, upravována jedním zákonem. V Německu existují dva rozdílné zákony pro obě daně. Dle osobního pohledu považuji existenci dvou rozdílných právních předpisů za uživatelsky pohodlnější a přehlednější. Zainteresované osoby pracují pouze s jedním ze zákonů, a v případě nutnosti užití druhého zákona, jej použijí, avšak si vyhledají pouze vymezená potřebná ustanovení. Zároveň členění zákona KStG do více paragrafů považuji za přehlednější. Pozitivně hodnotím i číslování vět v jednotlivých odstavcích, čehož se využije především při práci s oběma zákony najednou.

Ačkoliv v Německu obě daně spravují dva rozdílné právní předpisy, odkazování v jednom ze zákonů na zákon druhý, je běžným jevem.

Co se jednotlivých konstrukčních prvků týče, ve všech byly odhaleny určité odlišnosti v jejich pojetí, které byly vymezeny v průběhu práce a v dílčích shrnutích.

Dle vypracování práce lze konstatovat, že ačkoliv obě země využívají jiného zákona a jiných postupů při vymezení jednotlivých prvků, v mnohém se shodují, alespoň co se podstaty prvků týče.

Nejčastěji diskutovaným prvkem je zajisté sazba daně. Častokrát se z médií lze doslechnout o porovnávání daňového zatížení obyvatelstva, v tomto konkrétním případě zatížení právnických osob, dle zákonné sazby daně. Jedná se ovšem, dle mého úsudku, o nesprávný postup porovnávání, který má velmi nízkou vypovídací schopnost o skutečném stavu. Vhodnější pro mezinárodní komparace je využití speciálních sazeb, jako například využití sazby efektivní, která dává do poměru výši daňové povinnosti a výsledek hospodaření. Při zkoumání efektivních sazeb obou států vyplynulo, že jejich výsledná sazba je v obou případech srovnatelná se sazbou zákonnou, i když došlo i k případům, kdy efektivní sazba byla vyšší, nežli zákonem stanovená. Co by se dalo interpretovat jako jev nevýhodný pro poplatníka a výhodný pro stát, z hlediska výnosnosti z této daně. Jinými slovy může dojít k situaci, kdy společnosti jsou spokojené s výší zákonné sazby daně v porovnání se sazbou stanovenou v jiném státě, i když ve skutečnosti podléhají jejich příjmy zdanění více. Příkladem tohoto efektu je Německo, které má zákonnou sazbu stanovenou na úrovni 15% a efektivní sazba daně se vyšplhala na 17%. Z našeho pohledu si můžeme říci, že jejich příjmy podléhají zdanění méně, neboť zákonná i efektivní sazba daně jsou pořád nižší, než devatenácti procentní sazba využívaná pro zdanění příjmů právnických osob v České republice. Po bližším zkoumání problematiky a započtení solidární přírážky a daně živnostenské, výsledná sazba daně z příjmů PO v Německu se může vyšplhat až k 33%.

Otázkou nyní je, zdali by bylo vhodné stejnou daňovou politiku zavést i v České republice. První možnou reakcí je kladná odpověď, která by podporovala stejnou politiku i v České republice. Argumentem by mohlo být, že pakliže zmíněný systém zdanění může bez potíží fungovat v jiném státě, tak proč by to nemohlo fungovat i v České republice. Dle mého názoru by se však jednalo o neefektivní krok ze strany zákonodárců. Je důležité si zde uvědomit nejen samotné zdaňování příjmů poplatníků DzPPO a z toho plynoucí příjmy veřejným rozpočtům, ale také je nutné brát na vědomí hospodářskou situaci státu. Je všeobecně známo, že Německá ekonomika je jednou z nejsilnějších na světě a zároveň zmiňovaná finanční krize jej nezasáhla až tak radikálně, jako ostatní státy. Proto si myslím, že

v našich ekonomických, politických a sociálních podmínkách, které na území ČR panují, by bylo vhodné poplatníky daně z příjmů právnických osob více nezatěžovat. Další zvyšování daňové zátěže právnických osob by mohlo způsobit spíše negativní dopady. V extrémním případě by mohlo dojít k odchodům společností do zahraničí a k navýšení snah, ze strany poplatníků, o daňové úniky.

Sazba daně není jediným prvkem, který hraje stěžejní roli. Všechny prvky jsou důležité a způsob jejich vymezení je klíčový pro výsledné daňové zatížení poplatníků, a tedy i pro výši příjmů veřejných rozpočtů. Troufla bych si říci, že vzhledem k povaze daně z příjmů právnických osob, stěžejní jsou korekční prvky daně a taktéž odpočitatelné a připočitatelné položky od základu daně. V obou zemích dochází k jejich detailnímu vymezení a hlavní rozdíl lze spatřit v tom, že německý daňový zákon využívá spíše úprav základu daně. Pakliže je jednou daň vypočtena, nedochází běžně k dalším slevám na dani. Naopak u nás jich využíváno je. Srovnávání obou postupů, z hlediska výhodnosti pro poplatníka daně, není jednoduché. Vždy je nutno pohlížet na problém z pohledu konkrétní společnosti, případně z pohledu společností působících ve stejném odvětví a pod...

V diplomové práci byla provedena komparace na makroekonomické úrovni. Při přílišném zobecňování může však docházet k nepřesnostem. Například sleva ze zaměstnávání zdravotně postiženého zaměstnance se může jevit jako velmi výhodná v podmínkách České republiky. Výsledný efekt slevy a dopad na poplatníka závisí například i na počtu těchto zaměstnanců v porovnání k počtu všech zaměstnanců, výkonnosti pracovníků a na dalších faktorech.

Dle mého úsudku, pro získání konkrétního výsledku, který by vypovídal co možná nejpřesněji o výhodnosti úprav jednotlivých prvků pro poplatníka, by muselo dojít k porovnávání dvou totožných společností. Srovnání by šlo provést buďto pro dvě konkrétní společnosti, nebo pro dvě skupiny společností, například rozdělených dle právní formy, dle odvětví, dle počtu zaměstnanců apod. Jedná se z mé strany o návrh možného nového námětu pro další práci. Práce by dopomohla k získání konkrétnějších výsledků pro komparaci konstrukčních prvků daně z příjmů právnických osob v České republice a Německu.

Seznam použité literatury

Právní předpisy, judikatura

a) Právní předpisy

Zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 212/1992 Sb. o soustavě daní, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 340/2013 Sb. o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (zrušen ke dni 1. 1. 2011)

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Körperschaftsteuergesetz, (zkráceně KStG)

Abgabenordnung, (zkráceně AO)

Gewerbesteuergezet, (zkráceně GewStG)

Einkommensteuergesetz, (zkráceně EStG)

b) Judikatura a sdělení

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2014, čj. 5 Afs 59/2013-55

Sdělení č. 240/1996 Sb. Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o sjednání Úmluvy
Organizace Spojených národů o mořském právu

Odborné publikace

BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7

CZUDEK, Damian. *Správa daní v České republice: studijní materiál*. Masarykova univerzita, 2013, 39 s.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, c2009, 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9.

MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2014: úplná znění platná k 1. 1. 2014*. Praha: GRADA Publishing, 2014, 272 s. ISBN 978-80-247-5171-9

MRKÝVKA, Petr et al. *Finanční právo a finanční správa*. Brno: Masarykova univerzita, 2006, 404 s. ISBN 80-210-3578-1

MRKÝVKA, Petr et al. *Finanční právo a finanční správa*: 2. díl. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2004, 381 s. ISBN 80-210-3579-X

PELC, Vladimír a Petr PELECH. *Daně z příjmů s komentářem 2014*. 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. 1120 s. ISBN 978-80-7263-867-3

RADVAN, Michal et al. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. 1. vyd. Brno: Doplněk, 2008. 512 s. ISBN 978-80-7239-230-8

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012, 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vyd. Praha: Linde, 2013, 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX, 2014. 392 s. ISBN 978-80-87480-23-6

WOLFF, Florian et al. *German Tax and Business Law*. London: Sweet & Maxwell, 2005, 662 p. ISBN 9780421913301

Elektronické zdroje

a) Akademické články

DOWLING, Grahame. The curious case of corporate tax avoidance: Is it socially irresponsible?. *Journal of Business Ethics*. 2014, roč. 124, č. 1, p. 173-184. DOI: 10.1007/s10551-013-1862-4, ISSN 0167-4544. Dostupné z: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=98371316&lang=cs&site=e=ehost-live>

MALÁ, Zdeňka a Gabriela ČERVENÁ. Dekompoziční analýza příjmové nerovnosti v České republice. *Ekonomická Revue: Central European Review of Economic Issues*. 2012, roč. 15, č. 1, s. 5-14. DOI: 10.7327/cerei.2012.03.01, ISSN 12123951. Dostupné z: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=eoh&AN=1304841&lang=cs&site=e=ehost-live>

RADULESCU, Doina a Michael STIMMELMAYER. The Impact of the 2008 German Corporate Tax Reform: A Dynamic CGE Analysis. *Economic Modelling*. 2010, roč. 27, č. 1, p. 454-467. ISSN 02649993. Dostupné z: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=eoh&AN=1095626&lang=cs&site=e=ehost-live>

WEBER, Anke. An Empirical Analysis of the 2000 Corporate Tax Reform in Germany: Effects on Ownership and Control in Listed Companies. *International Review of Law and Economics*. 2009, roč. 29, č. 1, p. 57-66. ISSN 01448188. Dostupné z: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=eoh&AN=1038553&lang=cs&site=e=ehost-live>

STRULIK, Holger. Supply-Side Economics of Germany's Year 2000 Tax Reform: A Quantitative Assessment. *German Economic Review*. 2003, roč. 4, č. 2, p. 183-202. ISSN 14656485. Dostupné z: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=eoh&AN=0652851&lang=cs&site=e=ehost-live>

HODŽIC, Sabina. Harmonization of Corporate Tax--General Guidelines in the EU and Harmonization in Germany, Austria and Italy. *Nase Gospodarstvo/Our Economy*. 2012, roč. 58, 1-2, p. 64-71. ISSN 05473101. Dostupné

z: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=eoh&AN=1306975&lang=cs&site=ehost-live>

JESCH, Thomas A., Matthias KESTLER a Jones DAY. The German Trade Tax System: Structure and Recent Developments. *Venulex Legal Summaries*. 2003, p. 1-4. Dostupné

z: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=23541961&lang=cs&site=ehost-live>

b) Další

Calculation of income. *Bundeszentralamt für Steuern* [online]. [cit. 2015-04-04]. Dostupné

z: http://www.steuerliches-info-center.de/EN/SteuerrechtFuerInvestoren/Unternehmen_Inland/Koerperschaftsteuer/Einkommensermittlung/einkommensermittlung_node.html

Corporation Tax. *D_STATIS: Statistisches Bundesamt* [online]. [cit. 2015-03-29]. Dostupné z:

<https://www.destatis.de/EN/FactsFigures/SocietyState/PublicFinanceTaxes/Taxes/CorporationTax/Tables/BasicDataCorporationTaxStatistics.html;jsessionid=20CD154E2AAD0FF05491EB8A38961E6E.cae4>

Daňová statistika: Daňová statistika 2005-2011. *Ministerstvo financí České republiky* [online].

[cit. 2015-03-14]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-statistika#14737>

Databáze aktuálních daňových tiskopisů: Daň z příjmů právnických osob. *FINANČNÍ SPRÁVA* [online]. [cit. 2015-04-04]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/danove-tiskopisy/databaze-aktualnich-danovych-tiskopisu.aspx?>

Důvodová zpráva k návrhu změny daňových zákonů. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 2015-01-31]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2013/ministerstvo-financi-predlozilo-poslanec-12011>

Formulare Körperschaftsteuer-Erklärung 2014. *Bayerisches Landesamt für Steuern* [online].

[cit. 2015-04-04]. Dostupné z: <http://www.finanzamt.bayern.de/Informationen/Formulare/Steuererklaerung/Koerperschaftsteuer/2014/default.php?f=LfSt&c=n&d=x&t=x>

OECD Tax Database: CORPORATE AND CAPITAL INCOME TAXES. *OECD* [online]. [cit. 2015-03-31]. Dostupné z: http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.htm#C_CorporateCapital

Publications: An ABC of Taxes. *Federal Ministry of Finance* [online]. [cit. 2015-02-01]. Dostupné z: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Press_Room/Publications/Brochures/2012-10-30-abc-on-taxes.html

Publikationen im Bereich Körperschaftsteuern: Körperschaftsteuerstatistik. *D_STATIS: Statistisches Bundesamt* [online]. [cit. 2015-03-28]. Dostupné z: <https://www.destatis.de/DE/Publikationen/Thematisch/FinanzenSteuern/Steuern/Koerperschaftsteuer/Koerperschaftsteuerstatistik.html>

Querschnittpublikationen im Bereich Steuern: Steuern regional. *D_STATIS: Statistisches Bundesamt* [online]. [cit. 2015-03-31]. Dostupné z: <https://www.destatis.de/DE/Publikationen/Thematisch/FinanzenSteuern/Steuern/SteuernRegional.html>

Údaje z daňových priznání: Vybrané údaje z daňových priznání daně z příjmů právnických osob. *Finanční správa* [online]. [cit. 2015-03-15]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-danovych-priznani>

Údaje z daňových priznání: Počet daňových priznání (DAP) k 16. 9. 2014. *Finanční správa* [online]. [cit. 2015-03-16]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-danovych-priznani>

Überblick Gewerbesteuerhebesätze in Deutschland. *Gewerbesteuer Hebesätze in Deutschland* [online]. [cit. 2015-03-31]. Dostupné z: <http://gewerbesteuerhebesatz.de/#Gewerbesteuerhebesatz>

Výsledek hospodaření státního rozpočtu nejlepší od roku 2008. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 2015-01-16]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/vysledek-hosp-statniho-rozpoctu-od-r2008-16289>

Výsledek hospodaření státního rozpočtu nejlepší od roku 2008. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 7. 1. 2014 [cit. 2015-01-27]. Dostupné

z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/vysledek-hosp-statniho-rozpoctu-od-r2008-16289>

Vývoj ekonomiky ČR v roce 2012. *Český statistický úřad* [online]. [cit. 2015-01-28]. Dostupné z: [http://www.czso.cz/csu/2012edicniplan.nsf/t/33001F7B85/\\$File/110911q4a08.pdf](http://www.czso.cz/csu/2012edicniplan.nsf/t/33001F7B85/$File/110911q4a08.pdf)

Zákon o daních z příjmů: Část šestá. *Businesscenter* [online]. [cit. 2015-02-23]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/cast6.aspx>

Diplomová práce

KLABUSAYOVÁ, Hana. *Právní úprava korporátního zdanění vybraných zemí eurozóny*. Ostrava, 2012. Diplomová práce. Vysoká škola báňská - Technická univerzita Ostrava, Fakulta ekonomická. Katedra práva

Seznam zkratk

ČR	Česká republika
DE	Spolková republika Německo (Bundesrepublik Deutschland)
DPH	Daň z přidané hodnoty
DŘ ČR	Daňový řád České republiky (Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů)
DzFO	Daň z příjmů fyzických osob
DZP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
DzPPO	Daň z příjmů právnických osob
EStG	Zákon o dani z příjmů osobních v Německu (Einkommensteuergesetz)
EU	Evropská unie
FO	Fyzická osoba
GewStG	Zákon o živnostenské dani v Německu (Gewerbesteuergezet)
KStG	Zákon o dani z příjmů korporací v Německu (Körperschaftsteuergesetz)
PFO	Příjmy fyzických osob
PO	Právnická osoba
PPO	Příjmy právnických osob
ZD	Základ daně

Seznam obrázků

Obr. 2. 1 – Daňová soustava ČR 2014/2015	20
--	----

Seznam tabulek

Tab. 2. 1 – Odpisové skupiny hmotného majetku	27
Tab. 3. 1 – Členění konstrukčních prvků daní	42
Tab. 3. 2 – Zhodnocení konstrukčního prvku subjekt daně	51
Tab. 4. 1 – Počty daňových subjektů v porovnání s ČR	71

Seznam grafů

Graf 2. 1 – Vývoj celostátních daňových příjmů	17
Graf 2. 2 – Celostátní daňové příjmy v roce 2013	25
Graf 3. 1 – Počet daňových subjektů v letech 2005 – 2013 (ČR)	51
Graf 3. 2 – Vliv položek upravujících ZD na výši daně	55
Graf 3. 3 – Vliv slev na dani na celkovou výši daně.....	59
Graf 3. 4 – Průměrná sazba daně z příjmů právnických osob.....	62
Graf 3. 5 – Efektivní sazba daně z příjmů právnických osob.....	64
Graf 4. 1 – Počet subjektů daně korporátní (Německo)	71
Graf 4. 2 – Vliv položek upravujících ZD na výši zdanitelných příjmů	74

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečné, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu užití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do její skutečné výše).

V Ostravě dne 25. 4. 2015



Bc. Hana Škanderová

Seznam příloh

Příloha č. 1 - Zjednodušený postup výpočtu daně z příjmů korporací (Německo)

Příloha č. 2 – Přiznání k dani z příjmů právnických osob (ČR)

Příloha č. 3 – Přiznání k dani z příjmů právnických osob (Německo)